# Die Methode und Technik der Einkommensteuererhebung in den wichtigsten Kulturstaaten.

Ein Beitrag zur international vergleichenden Finanzliteratur.

---

## Inaugural-Dissertation

zur Erlangung der Doktorwürde
der rechts- und staatswissenschaftlichen Fakultät der
Schlesischen Friedrich-Wilhelms-Universität
zu Breslau

überreicht von

ERICH RUPP
Diplom-Volkswirt.

---

Breslau
Schlesische Druckerei A.-G.
1928.

Gedruckt mit Genehmigung
der rechts- und staatswissenschaftlichen Fakultät
der Universität Breslau.

Berichterstatter: Professor Dr. Bräuer.

R. UNIV
BIBLIOTHEEK
LEIDEN

Meiner Braut
und meinen Gönnern,
die in schwerer Zeit meinem Streben zum
Ziel verhalfen.

Digitized by the Internet Archive
in 2026

https://archive.org/details/IA41548228_0016

# Inhaltsübersicht.

## Einleitung.

Seite

Wesen und Bedeutung der Erhebungstechnik sowie die Problemstellung . . . . . 7

### 1. Kapitel

### Behördenorganisation.

Allgemeines über die Behördenorganisation und ihre Erscheinungsformen . . . . . 9

England als Vertreter der ehrenamtlichen Verwaltung . . . . . 11

Die Vereinigten Staaten von Nordamerika, Repräsentanten des zentralisierten Systems . . . . . 16

Das dezentralisierte Verfahren im mitteleuropäischen Behördenaufbau . . . . . 19

### 2. Kapitel

### Steuerdeklaration.

Ihr Wesen und ihre Bedeutung im Rahmen einer modernen Einkommensteuer . . . . . 28

Erübrigung der Deklaration durch das Quellenabzugsverfahren 30

Behelfsmaßnahmen, bedingt durch allgemeine Grundsätze über Steuererhebung sowie durch praktische Erfordernisse . . 30

Die Durchführung des Deklarationsverfahrens in den wichtigsten Staaten . . . . . 31

### 3. Kapitel

### Steuerveranlagung.

Grundsätzliches zur Steuerveranlagung. – Auseinandersetzung mit dem Begriff „Selbstveranlagung“ –, die Veranlagung nach dem Reineinkommen, sowie die Pauschalierung . . . . . 35

Die Veranlagung des tatsächlichen Einkommens in der Steuergeschichte . . . . . 38

Frankreich als Repräsentant der Pauschalierung und ihre Anwendung in den übrigen Staaten . . . . . 44

4. Kapitel

## Steuereinhebung.

Seite

Die Theorie der „Totalzahlungen“ und ihrer Modifikation durch „Raten- und Vorauszahlungen“ sowie die Theorie des Quellenabzuges . . . . . 48

Die Anwendung der Total-, Raten- und Vorauszahlungen in den einzelnen Staaten . . . . . 53

Die Behandlung des Quellenabzugsproblemes in der Steuergeschichte . . . . . 58

Staatliche und private Einhebungsorgane . . . . . 62

5. Kapitel

## Steuerkontrolle.

Die allgemeine Bedeutung einer wirkungsvollen Steuerkontrolle und die Schwierigkeiten für ihre Durchführung . . . . . 64

Allgemeine und spezielle Steuerkontrolle in den wichtigsten Staaten 67

6. Kapitel

## Steuerstrafen.

Ihre Aufgaben im Einkommensteuersystem und Kritik der Steuernachsicht . . . . . 72

Die wichtigsten Straffälle in der Einkommenbesteuerung . . . 73

Die Strafbestimmungen in den Gesetzen der wichtigsten Staaten 74

7. Kapitel

## Steuerrechtsprechung.

Gnadenmäßige und streitige Gerichtsbarkeit . . . . . 77

Die Organisation der Rechtsprechung in den drei Verwaltungstypen 78

## Schluß.

Zusammenfassender Rückblick auf die zunächst wichtigsten drei Erhebungsprobleme . . . . . 85

---

Literatur- und Quellenverzeichnis.

# Einleitung.

## Wesen und Bedeutung der Erhebungstechnik, sowie die Problemstellung.

Die Frage der Technik der Einkommensteuererhebung ist von der Wissenschaft in den letzten Jahrzehnten äußerst stiefmütterlich behandelt worden. Der Altmeister der deutschen Finanzwissenschaft, Adolf Wagner, und seine Zeitgenossen haben die Technik der Steuererhebung noch in weitem Umfange in ihren Untersuchungen gewürdigt. Ihre Nachfolger aber haben sich anderen Problemen zugewendet. Deshalb ist es sehr zu begrüßen, daß Meisel in seinem jüngst erschienenen Werke[1]) und in einigen anderen Schriften[2]) in trefflicher und klarer Weise auf die Bedeutung dieser Fragen und das Erfordernis ihrer wissenschaftlichen Behandlung hingewiesen und zu einem Großteil dazu beigetragen hat, daß die Aufmerksamkeit sich diesen Dingen wieder zuzuwenden beginnt.

Die befriedigende Lösung des technischen Erhebungsproblems ist ausschlaggebend für den Erfolg einer Einkommensteuer. Die Steuertechnik wird dargestellt durch Handlungen der Steuerverwaltung, welche bezwecken, die gebotenen und verbotenen Dinge zu überwachen, Widerstände zu beseitigen, und widerstreitenden Interessen entgegenzuarbeiten[3]). Überall dort, wo Steuern erhoben werden, läßt sich nämlich dieselbe Grundeinstellung der Steuersubjekte beobachten. Sie neigen dazu, ihre soziale und ethische Gesinnung mehr oder minder aufzugeben, sobald es sich darum handelt, diese durch Opfer an wirtschaftlichen Gütern, welche

---

[1]) Britische und deutsche Einkommensteuer. Ihre Moral und ihre Technik. Tübingen 1925.

[2]) Steuertechnik, Art. im Handbuch der Finanzwissenschaft, Hrsg. Gerloff und Meisel, Tübingen 1926.

Wahrheit und Fiskalismus bei der Veranlagung der modernen Einkommensteuer, Finanzarchiv XXXI, Jahrgang 1914, Seite 144 ff.

Moral und Technik bei der Veranlagung der preußischen Einkommensteuer, Leipzig 1911.

[3]) Meisel, Steuertechnik a. a. O., Seite 510.

die Steuerleistung erfordert, zu bekunden. Diese Erscheinung ist das größte Hindernis einer jeden Steuer, insbesondere aber der Einkommensteuer, in deren Wesen es liegt, auf äußere Merkmale bei der Bewertung in der Hauptsache zu verzichten, und das Einkommen des Zensiten zur Steuerleistung heranzuziehen, dessen exakte Feststellung in so vielen Fällen unendlich schwer, wenn nicht unmöglich, für die Behörde ist.

Manches wird sich im Laufe der Zeit bessern lassen. Vorbedingung dazu ist aber, daß eine gut und reibungslos arbeitende Verwaltung ihren Druck ausübt, um den Steuersubjekten zu Bewußtsein zu bringen, daß die Behörde leicht hinter alle Schliche der Steuerhinterziehung kommen kann. Der Kernpunkt des technischen Steuerproblems liegt also in dem Wissen, Kennen und Beherrschen der Steuersubjekte und Steuerobjekte[4]).

Die Fragen z. B. der Tarifgestaltung, ob diese gerecht und sozial sei, ob die Grenzen für das Existenzminimum richtig gezogen sind, ob Kinderprivilegien ihre angemessene Regelung gefunden haben, müssen in dieser Arbeit ganz ausgeschaltet werden. Bei ihrer Beantwortung werden sich objektive Urteile nur in beschränktem Maße abgeben lassen, immer werden in gewisser Beziehung Weltanschauungen dieses beeinflussen.

Was hier allein interessieren kann, ist das Problem, in welcher Richtung die einzelnen Staaten das Ziel zu erreichen suchen, die Steuergesetze im ganzen Ausmaße der Absicht der Gesetzgeber zur Durchführung zu bringen und wie sie sich gegenüber neu auftretenden Anforderungen an die Technik verhalten. Denn auch deren Ansprüche sind dem Wandel der Geschichte unterworfen, und es ist unmöglich, einen für alle Zeiten gültigen Idealtyp zu entwerfen.

In zwei Richtungen, die für die Vervollkommnung der Steuererhebung von hauptsächlicher Bedeutung sind, werden sich die Untersuchungen zu bewegen haben. Diese Faktoren sind:

1. Organisation und Organe der Steuerverwaltung,
2. Prinzipien, die die Verwaltungsarbeit beherrschen.

---

[4]) Meisel, Steuertechnik a. a. O., Seite 513.

## 1. Kapitel

# Die Behördenorganisation.

### Allgemeines über die Behördenorganistion und ihre Erscheinungsformen.

Das Fundament, auf das sich die Einkommensteuererhebung gründet, ist die Behördenorganisation. Von ihrer Anpassungsfähigkeit an die auftretenden technischen Erfordernisse wird immer der Erfolg, der sich letzten Endes in den dem Gemeinwesen zufließenden Steuererträgnissen äußert, zu einem wesentlichen Teil abhängen. Historische Entwickelung und das zur Verfügung stehende Beamtenmaterial bedingen jedoch, daß die Staaten in der Wahl des zu schaffenden Behördenapparates nicht absolut frei sind und nicht eine in einem anderen Lande angewendete und bewährte Organisation auf ihr eigenes Steuersystem ohne weiteres übertragen können. So haben sich zwei große Typen herausgebildet. Bei der einen wird die Verwaltungsarbeit zu einem wesentlichen Teil von ehrenamtlich tätigen Organen durchgeführt, bei der anderen liegt die Erhebungstätigkeit bis in die unteren Dienststellen in den Händen staatlicher Beamter. In letzterem Falle lassen sich zwei Untergruppen erkennen, je nachdem die Verwaltung zentralistisch oder dezentralistisch in Erscheinung tritt.

In vollständiger Reinheit wird der ehrenamtliche Typ nicht in Erscheinung treten. Die oberste Leitung wird immer durch Berufsbeamte ausgeübt werden müssen, um in den Verwaltungsanweisungen an die unteren Organe für Gleichmaß und Stetigkeit, die für das reibungslose Arbeiten des Verwaltungsorganismus von ausschlaggebender Bedeutung sind, Gewähr zu erhalten. Es kommt also darauf an, ob die Tätigkeit dieser unteren Organe noch in bedeutendem Ausmaß ehrenamtlich erfolgt. Eine solche Institution hat den Vorteil, daß Ersparnisse an Verwaltungskosten ermöglicht werden. Demgegenüber stehen aber auch erhebliche Nachteile. Da die Tätigkeit nur im Nebenamt ausgeübt wird, und man die Betroffenen aus diesen Gründen nicht ihrem Hauptberuf entreißen kann, macht sich öftere Neubesetzung notwendig. Dieser Umstand führt zu unerwünschten Störungen in den unteren Instanzen, denn eine gewisse Zeit ist zur Einarbeitung erforderlich und die erwünschte stetige Gleich-

förmigkeit ist bei öfterem Wechsel nicht zu erreichen. Demzufolge ist es unerläßlich geworden, auch den unteren ehrenamtlichen Organen beamtetes Personl beizugeben, das die Hauptarbeit nach den gesammelten und bewährten Erfahrungen erledigt.

Diese Nachteile werden vermieden, wenn die Verwaltung in den Händen eines fest angestellten Beamtenkörpers liegt. Die Voraussetzung hierfür ist allerdings, daß geeignete Kräfte in genügender Anzahl vorhanden sind. Sobald das nicht der Fall ist, befindet sich der Staat in einer Zwangslage und muß eine Organisation schaffen, die ihm die Möglichkeit gibt, mit möglichst wenigen Kräften eine wirkungsvolle Arbeit zu leisten. Der einzige Ausweg besteht darin, zu einer zentralisierten Verwaltung zu greifen. Diese sichert obendrein in denkbar weitestem Ausmaße die Gleichmäßigkeit in der Behandlung der einzelnen Besteuerungsfälle. Allein dieser Faktor ist von so ausschlaggebender Bedeutung, daß man auch ohne besonderen Zwang die Zentralisation bevorzugen könnte, wenn diesem Vorteil nicht ganz erhebliche Mängel gegenüberstehen würden. Die Kleinarbeit drängt sich an einer Stelle zusammen, so daß bei der Heranziehung weiter Kreise zur Steuerleistung lange Zeit vergeht, ehe die Besteuerungsverfahren zum Abschluß gebracht werden. Hierzu kommt, daß die unerläßlichen Kontrollmaßnahmen von der Zentrale aus nicht mit solcher Genauigkeit gehandhabt werden können, wie von den örtlichen Behörden. Daher muß die überwältigende Zahl der Fälle summarisch erledigt werden. Ferner bietet sich für die Bewohner entlegener Gegenden oftmals nicht die Möglichkeit, irgendwelche Vorstellungen persönlich zu machen, sobald nämlich das Objekt außer Verhältnis zu den aufzuwendenden Kosten steht.

Diese Bedenken führen dazu, eine dezentralisierte Verwaltung zu bevorzugen, bei der die größte Zahl der Steuerfälle durch die örtlichen Instanzen erledigt wird. Das Verfahren wird dann in kürzerer Zeit abgeschlossen, Kontrollmaßnahmen werden erleichtert und können genauer durchgeführt werden. Bei Unzufriedenheit mit der Tätigkeit der Steuerorgane hat schließlich jeder Steuerpflichtige die Möglichkeit, ohne große Kosten seine Einwendungen persönlich vorzubringen.

Diese Erfahrungen dürften zur Folge haben, daß sich ein dezentralisiertes Verwaltungssystem mit vom Staate besoldeten Beamten dort durchsetzen wird, wo es noch nicht vorhanden ist, sobald die Beamtenschaft die notwendigen Voraussetzungen erfüllen kann.

**England als Vertreter der ehrenamtlichen Verwaltung.**

Der Repräsentant der ehrenamtlichen Type ist England. Seine oberste Behörde ist das „Board of Inland Revenue". Die Geschäftsführung besorgen die Commissionars of Inland Revenue. Sie sind Staatsbeamte und haben für den reibungslosen Verlauf der Einkommensteuererhebung die nötigen Anweisungen und Verordnungen zu erlassen. Sie ernennen die Beamten der ausführenden Dienststellen und kontrollieren durch ihre Steuerinspektoren von London aus die Tätigkeit der lokalen Behörden. Sie üben also eine Generalkontrolle aus, lenken die Aufmerksamkeit der örtlichen Kommissare auf neue Gesetze und Dinge allgemeiner Bedeutung, und sichern die Gleichförmigkeit des Verfahrens. In ihrer Amtsführung sind sie allein dem Minister verantwortlich. An ihrer Tätigkeit ist nach dem Bericht der Königlichen Kommission[6]) keine Kritik zu üben. Den Beweis für ihre Bewährung haben sie in den langen Jahren der Kriegseinkommensteuer erbracht[7]).

Die „General Commissionars" sind die Leiter der Verwaltungstätigkeit in jedem Steuerdistrikt. Sie leisten ihre Tätigkeit im Ehrenamt und sind für Veranlagung und Einziehung der Steuer verantwortlich. Wenn sie auch de jure unter dem Board stehen, sind sie doch de facto ganz unabhängig. Für jeden Steuerbezirk werden 3 bis 7 solcher General Commissionars ernannt, in Ausnahmefällen kann ihre Zahl sogar bis 14 erhöht werden. Als Voraussetzung für die Bekleidung dieses Amtes wird u. a. die Nachweisung eines bestimmten Vermögens verlangt.

Ihr Aufgabenkreis ist sehr weit gesteckt. Zunächst besteht der Grundsatz, daß sie alle Steuerangelegenheiten, die nicht ausdrücklich anderen Personen zuerkannt sind, zu erledigen haben. Ihre Hauptpflichten lassen sich wie folgt kurz zusammenfassen:

1. Sie ernennen ihre Beamten,
2. empfangen Veranlagungsberichte unter Sched. A, B u. E,
3. sind Berufungsinstanz,
4. haben für eine Reihe von Fällen die Strafgewalt.

Daraus folgt, daß ihr Machtbereich äußerst weitläufig ist. Wenn man bedenkt, daß die meisten von ihnen ihre Tätigkeit nebenberuflich ausüben, ergibt sich die Kritik[8]) von

[6]) Report of the Royal Commission on the Income Tax, London 1920, Seite 73.

[7]) Meisel, Britische und deutsche Einkommensteuer, Seite 374.

[8]) Report of the Royal Commission, Seite 75 f.

selbst. Sie sind gezwungen, die Veranlagungstätigkeit ihren Unterbeamten zu überlassen, wenn sie nur ihrer Hauptaufgabe, der Rechtsprechung im Berufungsverfahren, einigermaßen gerecht werden sollen. Mit ihr allein sind sie so vollauf beschäftigt, daß sich die Notwendigkeit ergeben hat, auch hiervon einen Teil den Steuerinspektoren zu überlassen. Die Königliche Kommission kommt denn auch zu dem Schluß, daß diese Erscheinung durch die realen Verhältnisse ihre Berechtigung erhält, wenn auch das Gesetz dem entgegensteht. Ein Versuch, das Gesetz seinem Buchstaben nach zu erfüllen, müßte jedoch zu einem vollständigen Niederbruch der Steuerverwaltung führen.

Eine gleichartige Tätigkeit, wenn auch auf Sched. D beschränkt, üben die Additional Commissionars aus. Sie werden von den General Commissionars ernannt und erledigen ihre Aufgaben gleich ihnen im Ehrenamt. Sie haben die Veranlagung der Sched. D, Einkommen aus Handel und Gewerbe, vorzunehmen. Der Beweggrund für die Schaffung solcher Sonderbeamter ergab sich aus der Notwendigkeit, Spezialisten für die Veranlagung von handelsgeschäftlichen Betrieben heranzuziehen[9]), da bei ihnen die Möglichkeit der Steuerhinterziehung am größten ist. Um diesem Umstande wenigstens einigermaßen vorzubeugen, schuf man den Posten des Additional Commissionars und besetzt ihn mit Personen, die eine besonders gute Kenntnis von den Geschäftsbetrieben des betreffenden Veranlagungsbezirkes haben. Wenig bekannt, doch für das Verständnis der Stellung dieser beiden Beamten äußerst wichtig, ist der grundlegende Unterschied zwischen den Aufgaben des Additional Commissionars und des General Commissionars. Letzterer hat zwischen der Behörde und dem Steuerpflichtigen zu vermitteln, um möglichst ohne große Reibung und ohne Inanspruchnahme der Rechtsmittel eine für beide Teile annehmbare Steuerschuld festzusetzen. Der Additional Commissionar ist dagegen Vertreter der Staatsinteressen. Er hat die Steuerschuldigkeit nach seinem Ermessen und gemäß den Belangen des Staates festzusetzen. Aus der Art seiner Stellung heraus folgt mit Notwendigkeit, daß ihm auch nicht die Rechtsprechung in seinem Tätigkeitsbereich zuerkannt ist. Von manchen Kreisen wird jedoch gefordert, dem Additional Commissionars auch die Rechtsprechung zu übertragen. Das Ansinnen lehnt die Königliche Kommission[10]) aber im Hinblick auf seine dem General Commissionar gegenüber anders geartete Stellung ab.

[9]) Meisel, Britische und deutsche Einkommensteuer, Seite 395.
[10]) Report of the Royal Commission, Seite 78 f.

Von anderer Seite wird wiederum ihre vollständige Abschaffung befürwortet. Dieser Vorschlag findet aber in der Königlichen Kommission keine Anhänger. Zu einem solchen Vorgehen wird man sich nicht entschließen können, da die große Sachkenntnis dieser Personen gerade auf diesem Gebiete der Einkommenbesteuerung eine wichtige Vorbedingung für deren erfolgreiche Durchführung ist. Allerdings schlägt die Kommission vor, die selbständige Tätigkeit in eine beratende umzuwandeln[11]).

So tritt allmählich, zwar durch Gesetze nicht geregelt, aber bei Betrachtung der tatsächlichen Verhältnisse unverkennbar, der vom Staate besoldete Beamte in der Verwaltungsarbeit in den Vordergrund. Die Komplizierung des Verfahrens zwingt, von den traditionellen Gepflogenheiten abzuweichen und das Verfahren an Beamte mit langjähriger Praxis zu übertragen, um überhaupt eine reibungslose Verwaltung zu gewährleisten. Bezeichnend für die englische Einstellung ist es, daß eine gesetzliche Normierung bisher noch nicht erfolgt ist, obwohl es an Vorschlägen für die notwendigen Abänderungen nicht gefehlt hat.

Die markanteste Persönlichkeit mit Beamteneigenschaft in der englischen Behördenorganisation ist der Steuerinspektor, Inspektor of Taxes od. Surveyor, wie seine englische Amtsbezeichnung lautet. Ursprünglich ist er Kontrollbeamter des Amtes für die Inlandsbesteuerung, deren es in jedem Distrikt einen gibt. Seine gute Ausbildung und seine weitgehenden praktischen Erfahrungen bestimmen ihn dazu, durch Auskunftserteilung und Ratschläge bedeutenden Einfluß auf die Öffentlichkeit und auf die Tätigkeit der Commissionars zu gewinnen. Durch seine ständige Verbindung mit der Zentralbehörde sorgte er für gleichmäßige Gestaltung des Verfahrens. Allmählich ist dann die ganze Last der Arbeit auf ihn übergegangen[12]). Er beurteilt die Veranlagung, trifft Entscheidungen über Abzüge und erledigt Berufungen. In 22 Distrikten wurden im Jahre 1919 vom General Commissionar 1263 Berufungen, vom Steuerinspektor 66 533 erledigt[13]).

An seine Seite tritt wiederum für die Sonderzwecke der Schedula D und für die Super Tax der Special Commissionar, der vom Schatzamt aus erfahrenen Beamten des Steueramtes oder anderen gesetzkundigen Personen, z. B. Rechtsanwälten,

[11]) Report of the Royal Commission, Seite 79.
[12]) Meisel, Britische und deutsche Einkommensteuer, Seite 409 f.
[13]) Report of the Royal Commission, Seite 83.

ernannt wird. Die Hauptaufgaben sind folgende:

1. Veranlagung unter Sched. D vorzunehmen, sobald der Steuerpflichtige nicht vom Additional Commissionar veranlagt werden will,
2. Entscheidung von Berufungen gegen die Veranlagung unter Sched. D,
3. Verwaltung der Super Tax.

Ihre wichtigste Tätigkeit ist, obwohl ihr Pflichtenkreis weit gesteckt ist, die Entscheidung von Berufungen unter Sched. D. Durch öftere Tätigkeit in diesen Angelegenheiten haben sie eine solche Erfahrung erworben, daß ihre Dienste von der Praxis oft in Anspruch genommen werden, sobald sich Unklarheiten aus den neuen, komplizierten Verordnungen und Gesetzen ergeben. Besondere Wichtigkeit gewinnt in dieser Beziehung der Umstand, daß sie von einer eigenen Zentralstelle in London, von der sie auch kontrolliert werden, Richtlinienanweisungen bekommen[14]).

Die Veranlagungstätigkeit unter D schließt ein besonderes Charakteristikum der englischen Einkommensteuergesetzgebung in sich. Wenn sich ein Steuerpflichtiger aus irgendeinem Grunde nicht seinem zuständigen Additional Commissionar offenbaren will, dann überträgt er die Veranlagung dem staatlichen Beamten. Er hat also die Wahl. Wenn auch noch nicht in sehr großem Maßstabe von dieser Möglichkeit Gebrauch gemacht wird — 1918/19 etwa 2% — so ist doch die Zahl in ständigem Wachsen begriffen, obwohl der Steuerpflichtige erwarten muß, daß er vom Special Commissionar als einem Beamten des Staates viel strenger erfaßt wird.

Sie haben sich das allgemeine Vertrauen der Bevölkerung erworben[15]), was sich auch von den übrigen besoldeten Beamten sagen läßt[16]).

Aus alledem geht hervor, daß die den einzelnen Organen übertragenen Aufgaben nicht scharf voneinander geschieden sind[17]). Ein jedes von ihnen veranlagt und ein jedes spricht, mit Ausnahme der Additional Commissionars, Recht. So ist ein Zustand geschaffen, der bei immer schärfer werdender Steuereinziehung nicht wünschenswert erscheint. Das hat auch die Königliche Kommission klar erkannt, und deshalb hat sie in ihren Reformvorschlägen dem Gedanken der gesetzlichen reinlichen Scheidung der Amtsfunktionen Rech-

[14]) Report of the Royal Commission, Seite 80.
[15]) Report of the Royal Commission, Seite 77, 79 ff.
[16]) Meisel, Britische und deutsche Einkommensteuer, Seite 403.
[17]) Meisel, Britische und deutsche Einkommensteuer, Seite 393.

nung getragen[18]). Von Interesse ist es, die Vorschläge kennenzulernen, umso mehr, als zu erwarten ist, daß die englische Gesetzgebung diesen Anregungen folgen wird, wenn auch bis jetzt keine nennenswerte Änderung in den Verwaltungsmethoden erfolgt ist.

Zunächst soll das gesamte Veranlagungsverfahren in das Büro des Steuerinspektors überführt werden. Es würden also General-, Additional- und Special Commissionar von dieser Tätigkeit entlastet. Erfahrene Beamte wären seiner Dienststelle beizugeben. Als beratende Persönlichkeit für Sonderaufgaben würde ihm der Additional Commissionar zur Verfügung stehen, auf dessen Mitwirkung als Sachverständigem man unter keinen Umständen verzichten will.

Den General Commissionars soll außerdem auch die Strafgerichtsbarkeit genommen und an die Grafschaftsgerichte bzw. den „High Court", den obersten Gerichtshof, übertragen werden. Sie wären dann nur noch Berufungsinstanz. Denn, sagt die Königliche Kommission, es ist unlogisch, daß dasselbe Organ Anordnungen trifft und bei Einsprüchen dagegen über diese Einsprüche zu Gericht sitzt und ein endgültiges Urteil fällt.

Das gleiche Argument gilt für die Tätigkeit der Special Commissionars. Nachdem sie so aller bisherigen Aufgaben entkleidet worden sind, sollen sie aus den örtlichen Verwaltungsinstanzen herausgenommen und in London zu einem Appellationsgericht zusammengefaßt werden. Die Anzahl der schwierigen Berufungsfälle wächst, und diese erfordern immer dringender ein Organ, das sich ausschließlich mit dieser Materie beschäftigt. Eine solche Institution würde eine vollständige Neuerung für England darstellen, da bisher wohl gesetzlich, aber nicht praktisch, eine zweite Rechtsinstanz vorhanden war. Ihre Entscheidungen sollen als solche der „Special Appeal Commissionars" veröffentlicht werden.

Hilfsorgane der englischen Lokalbehörden sind die „Clerks", Sekretäre. Sie beziehen Gehalt, üben aber daneben noch eine Tätigkeit, meistens als Rechtsanwälte, aus. Sie treten als gesetzliche Berater der Commissionars auf. Im Verfolg der geschilderten Reform sollen die Sekretäre in das Büro der Inspektoren übernommen werden.

Weiter besteht das Amt des Assessors, Beisitzers. Seine Aufgabe ist die Versendung der Veranlagungsformulare, Listenführung und Ausführung von Vorveranlagungen. Der

[18]) Report of the Royal Commission, Seite 84.

größte Teil ihrer Arbeiten wird aber schon heute von dem Steuerinspektor erledigt und um nicht Verwirrung in die Geschäftsführung zu bringen, schlägt die Königliche Kommission vor [19]), ihre Tätigkeit endgültig dem Steuerinspektor zu übertragen und ihr Amt einzuziehen.

Die Einziehung der Steuersummen besorgen die „Collectors", die gleich den Assessors ehrenamtlich fungieren.

### Die Vereinigten Staaten von Nordamerika, Repräsentanten des zentralisierten Systems.

Der Typ der zentralisierten Verwaltung tritt in den Vereinigten Staaten von Nordamerika in Erscheinung. Die leitende Behörde für die Einkünfte aus dem Inland, mit Ausnahme der Zölle, ist das „Bureau of Internal Revenue" in Washington. Seine Verwaltung liegt in den Händen des Kommissars, der dem Schatzsekretär unterstellt ist. In dem Inlandssteuerbüro üben 5 Unterkommissare ihre Tätigkeit aus, deren Dienstbereich sich wie folgt gliedert:

1. Einkommensteuer,
2. Vermögenssteuer,
3. Umsatzsteuer,
4. Rechnungslegung und Sammelverkehr,
5. Verschiedenes (Veröffentlichungen, Verwaltung usw.).

Hier kommt die Behandlung der Einkommensteuerabteilung in Frage. Unter ihrem Kommissar werden folgende Sachgebiete bearbeitet:

1. Verwaltung,
2. Personalsteuern,
3. Körperschaftssteuern,
4. Landwirtschaftliches Einkommen,
5. Besondere Steuerabteilung,
6. Abteilung für Naturprodukte (Öl, Gas, Holz, Metalle, Kohlen),
7. Statistik.

In dem Inlandssteuerbüro muß eine große Menge Kleinarbeit geleistet werden, da seine Beamten die Aufgabe haben, sämtliche Steuererklärungen zu prüfen und bei Änderungen in der Veranlagung die notwendigen Mitteilungen an die Unterorgane ergehen zu lassen.

Hier setzt auch die Kritik in scharfem Maße zuerst ein[20]). Die gesamte Steuerverwaltung der Vereinigten Staaten ist

[19]) Report of the Royal Commission, Seite 86.

[20]) Montgomery, Income Tax Procedure 1923, New York 1923, Seite 66 ff.

überzentralisiert. Nur die einfachsten Fälle können von den örtlichen Instanzen erledigt werden, alle anderen müssen zur Bearbeitung nach Washington. Im Interesse einer rascheren Geschäftserledigung wäre also eine Dezentralisation mit einer Erweiterung des Aufgabenkreises der örtlichen Zentralstellen dringend erwünscht. Diese läßt sich allerdings nicht plötzlich vornehmen, denn Vorbedingung ist, daß den unteren Instanzen eine Beamtenschaft zur Verfügung steht, die höhere Fähigkeiten aufweist, als es augenblicklich der Fall ist. Die wirtschaftliche Stellung dieser Kreise ist allerdings zurzeit nicht so gut, daß Personen mit der genügenden Vorbildung einen Anreiz hätten, sich dieser Laufbahn zu widmen[21]).

Was für das Inlandssteuerbüro als Ganzes gilt, das trifft auch für die Einkommensteuerabteilung im besonderen zu. Der B u r e a u k r a t i s m u s h e r r s c h t[21]). Es gibt zuviel Kontrollen und Prüfungen, die große Kosten verursachen, Verwirrung unter die Steuerzahler bringen und die Initiative der Behörde lähmen. Die Abteilung ist berufen, die Gesetze auszulegen und zu erläutern, um deren Anwendung auf die Praxis zu erleichtern und auftretende Unklarheiten zu beseitigen. Das geschieht aber in derart engherziger Weise, daß daran anknüpfende Rechtsstreitigkeiten zahlreich folgen. Das ganze System ruht auf dem Gedanken, den Maßnahmen der Behörde nicht blindlings Folge zu leisten. Das ist eine schwere Bürde für den Steuerzahler. Diese Einstellung bewirkt, daß mit dem Schriftwechsel lange Zeit vergeht, so daß es in manchen Fällen mehrerer Jahre bedarf, ehe die Besteuerungsverfahren zum Abschluß kommen[21]).

Dem Inlandsteuerbüro zur Seite tritt seit 1926 der General Solicitor, der Generalanwalt[22]). Er ist der verantwortliche gesetzliche Berater des Kommissars und hat über solche, sich aus den Gesetzen ergebende Fragen zu entscheiden, die wegen der Höhe des Steuerbetrages besondere Bedeutung haben[23]).

Eine Einrichtung, die allerdings nur kurze Zeit bestanden hat, die aber hier erwähnt werden soll, weil ihre Wiederauferstehung von Fachkreisen lebhaft gefordert wurde, war der „Beratende Steuerrat". Er führte die Entscheidungen der

[21]) Montgomery, Income Tax Procedure 1923, New York 1923, Seite 66 ff.

[22]) Act 1926. Sect. 1201.

[23]) Committee on Ways and Means, 7. Dezember 1925.

wichtigsten Steuerprobleme in energischer Weise durch und erntete den Dank der Steuerzahler, weil er ein Faktor war, der Rechtssicherheit in das Steuerleben brachte.

An seine Stelle trat, nach einer kürzeren Übergangsfrist, durch Gesetz von 1924 das „Board of Tax Appeals", das Amt für Steuerberufungen. Seine Tätigkeit wurde bald als segensreich empfunden und die Zahl der Rechtsuchenden nahm fortwährend zu, so daß die für 1926 vorgesehene Herabsetzung der Mitgliederzahl auf 7 unterbleiben mußte und sogar eine Erhöhung auf 28 zum Vorschlag kam[24]). Als bezeichnend für die Einstellung gewisser amerikanischer Kreise mag es jedoch gelten, daß Präsident Coolidge bei der Beratung der Revenue bill von 1924 die Schaffung dieser Institution ablehnte, da es niemandem zugemutet werden könnte, seine Einkommensverhältnisse vor diesem Ausschuß offenzulegen. Er führte aus, daß dieses Opfer kaum ein Staatsbürger im Interesse der richtigen Steuerermittlung bringen würde[25]).

Als Nachteil wird nur empfunden, daß der Sitz dieser Behörde in Washington ist. Für in entlegenen Gegenden wohnende Bürger kommt also eine persönliche Vertretung ihrer Interessen nicht in Frage, so daß aus diesem Grunde oftmals die Inanspruchnahme unterbleibt. Deshalb wünscht man, daß die Sitzungen zeitweise auch in anderen Landesteilen abgehalten werden[26]). Die Möglichkeit hierzu ist durch die Fassung des Gesetzestextes gegeben[27]).

Die untere Verwaltungstätigkeit üben in 64 Distrikten 64 Internal Revenue Collectors und 31 Internal Revenue Agents aus. Sie haben die Deklarationen einzusammeln, ihre erste Prüfung vorzunehmen und Berichte über Einkommenverhältnisse der Steuerpflichtigen an die Zentralbehörde anzufertigen.

Da die Schwierigkeiten des zentralisierten Verfahrens klar erkannt werden, wird in neuerer Zeit versucht, die unteren Organe stärker heranzuziehen. Den engeren Zusammenhang zwischen Inlandssteuerbüro und Steuerpflichtigen versuchte man dadurch herbeizuführen, daß die Lokalbehörden angewiesen wurden, Vorstellungen der Steuerzahler über die Veranlagung selbst entgegenzunehmen und zu

[24]) Revenue Revisions 1925, Hearings before the Committee on Ways and Means, Washington 1925, Statement of Dr. Klein, Seite 851—855.
[25]) Büchner, Finanzpolitik und Bundessteuersystem, Seite 378 f.
[26]) Revenue Revision 1925, Seite 851.
[27]) Act 1926 Sect. 907 d.

diskutieren, bevor sie zur Entscheidung nach Washington geschickt werden[28]).

Um diese Organe in der Durchführung ihrer Aufgaben zu unterstützen, wurden in Washington die Ämter dreier Deputy Commissionars und eines Superior of Collectors und Chief Revenue Agent geschaffen, die im Verein mit dem Spezialkomitee der „field forces" die Tätigkeit der lokalen Behörden überwachen und Dienstanweisungen geben[29]).

Eine schnelle, durchgreifende Umwandlung dieses stark zentralisierten Verfahrens zugunsten einer Dezentralisation ist nicht durchzuführen, wenn die Erhebungsarbeit nicht großen Schaden erleiden soll. Daß aber die vielfachen Unzulänglichkeiten von den maßgebenden Stellen klar erkannt werden, geht daraus hervor, daß das Gesetz von 1926[30]) ein ständiges vereinigtes Kongreßkomitee für die Inlandsbesteuerung (Joint Committee on Internal Revenue) ins Leben gerufen hat, dem die Aufgabe zufällt, die mannigfachen Erscheinungen des Besteuerungsverfahrens wie auch die Verwaltungspraxis der Bundeseinkommensteuer zu prüfen, Maßnahmen und Methoden zur Vereinfachung, insbesondere der Einkommensteuer, zu erwägen und vorzuschlagen und den Kammern hierüber Bericht zu erstatten.

Nebenher besteht noch ein „Amt für Vereinfachung der Steuerverwaltung, insbesondere der Formulare", das durch sein Wirken auch bereits Erfolge gezeitigt hat[31]).

### Das dezentralisierte Verfahren im mitteleuropäischen Behördenaufbau.

Als Vertreter der dritten Type, der dezentralisierten Verwaltung, tritt in der Neuzeit kein einzelner Staat markant in Erscheinung. Es lassen sich vielmehr alle jene Staaten darunter zusammenfassen, die das mitteleuropäische Verwaltungssystem nach dem Vorbilde Preußens und des alten Österreich in ihre Steuerfassung übernommen haben. Insbesondere gilt das auch für Italien, das sein Gesetz[32]) zwar dem englischen Beispiel angepaßt hat, in der Behördenorganisation aber sich stark dem mitteleuropäischen Verfahren nähert, sowie für Spanien, das die italienische Gesetzgebung auch in Einzelheiten bei seiner Steuerreform berück-

[28]) Annual Report of the Secretary of Treasury 1924, Seite 55.
[29]) Büchner, Finanzpolitik und Bundessteuersystem Seite 270.
[30]) Sect. 1208.
[31]) Annual Report of the Secretary 1924, Seite 59.
[32]) Imposta sui redditi della ricchezza mobile.

sichtigt hat. Zu diesen Ländern treten Deutsch-Österreich, die Tschechoslowakei, Polen und die Schweizer Kantone, als deren Vertreter für zwei verschiedene herrschende Richtungen in der Veranlagungsmethode hier die Kantone Basel-Stadt und Luzern behandelt seien.

In Deutschland sind zwar noch Grundzüge dieser Organisation vorhanden, jedoch hat die Erzberger'sche Finanzreform wesentliche Abänderungen gebracht, so daß sich eine mit den vorgenannten Staaten gemeinsame Behandlung verbietet. Die noch überaus spärlich vertretene Finanzliteratur über Sowjetrußland läßt immerhin erkennen, daß dieses dem Beispiele der neuesten Gesetzgebung in Deutschland bei seiner Reformierung des Einkommensteuerwesens in wesentlichen Punkten gefolgt zu sein scheint.

Endlich vertritt Frankreich eine dritte Richtung, die manche Wesenszüge mit den deutschen Einrichtungen gemein hat.

*

Bei dem als „mitteleuropäisch" bezeichneten System liegt das Charakteristikum in den unteren Verwaltungsbehörden. Die Hauptarbeit, nämlich die Vornahme der Veranlagungen, wird in Kommissionen geleistet, die bei jeder Neuveranlagung neu gebildet werden und nach deren Abschluß ihre Tätigkeit wieder einstellen. Dabei ist es unerheblich, ob die Mitglieder auf mehrere Jahre in die Kommissionen berufen werden, wie das in Polen und in der Tschechoslowakei geschieht, oder ob sie nach kurzer Zeit wieder ausscheiden, wie in Spanien. Die Art der Berufung weicht auch in den angeführten Staaten kaum voneinander ab, wobei natürlich Variationen in den Ausführungsbestimmungen vorhanden sind.

Die Hauptarbeit wird von den „Schätzungskommissionen" geleistet. Sie werden zum Teil aus Finanzsachverständigen, zum Teil aus Laien zusammengesetzt. Erstere werden von einer höheren Stelle der Finanzverwaltung oder sogar dem Finanzminister ernannt, letztere aus Einwohnern des betreffenden Steuerbezirkes gewählt. In Deutsch-Österreich haben außerdem die Berufsvertretungen das Vorrecht, einen Teil der Mitglieder für die Schätzungskommissionen zu bestellen.

Die Kommissionen zweiter Instanz sind die Berufungskommissionen. Ihre Aufgaben sind bereits aus ihrem Namen ersichtlich. Allgemein haben sie die Tätigkeit der Schätzungskommissionen zu überwachen und in den Fällen, in denen diese zu keinem befriedigenden Ergebnis kommen, selbst die Veranlagung vorzunehmen oder zur weiteren Bearbeitung

an die unteren Kommissionen zurückzugeben. Die Berufungskommissionen werden für einen größeren Bezirk gebildet. In Deutsch-Österreich und der Tschechoslowakei wird dieser durch den Umfang eines Landes bestimmt, in der Schweiz gibt es nur eine Kommission für den ganzen Kanton. Die Zusammensetzung und der Einberufungsmodus sind im übrigen nicht wesentlich verschieden von denen der Schätzungskommissionen, nur pflegen ihre Mitglieder der größeren Bedeutung der Berufungskommissionen gemäß mit Personen besetzt zu werden, die über besondere Erfahrungen und Vorkenntnisse verfügen.

Allein in Spanien ist diese Institution, die den Namen „Jurados de Utilidates" trägt, in Madrid zentralisiert und dem Finanzministerium angegliedert. Diese Maßnahme wird stark kritisiert und eine Erweiterung in der Zahl und eine Verteilung auf die einzelnen Provinzzentren gefordert[33]).

*

Mit einigen Worten wird auf die Verhältnisse in Deutschland einzugehen sein, welches die zweite Richtung des dezentralisierten Verfahrens darstellt. Oben wurde schon ausgeführt, daß Grundzüge des mitteleuropäischen Systems auch hier noch vorhanden sind. Sie finden sich in den für die Finanzamtsbezirke bestehenden Steuerausschüssen, die durch das Laienelement gebildet werden. Die Mitglieder werden von den Stadtverordnetenversammlungen oder in ländlichen Bezirken von den Kreistagen gewählt, die Sitzungen finden unter dem Vorsitz eines Beamten des betreffenden Finanzamtes statt.

Folgende Aufgaben können ihnen überwiesen werden:

1. Nach- und Neuveranlagungen,
2. Berichtigung vorläufiger Veranlagungen,
3. Entscheidungen über Erstattungsansprüche und Einsprüche.

Der Gedankengang, der zu ihrer Schaffung führte, war etwa folgender: Um eine allen Verhältnissen der Steuerpflichtigen gerecht werdende Veranlagung zu ermöglichen, wollte man sich der Mithilfe gewisser Bewohner eines bestimmten Steuerbezirks versichern, die in der Lage wären, durch besondere Kenntnisse der Steuerbehörde mit Rat und Auskunft zur Seite zu stehen. Deshalb bestimmt die Reichsabgabenordnung, daß in den Steuerausschüssen möglichst alle Bevölkerungsschichten vertreten sind, die in dem in Frage kommenden Steuerbezirk vorherrschen.

---

[33]) Saulo Quereizaeta, Economia Politica y Legislacion de Hacienda, Madrid 1925, Seite 287 ff.

Von Fachkreisen wird betont[34]), daß der zugrunde liegende Gedanke gut ist. Jedoch ist es nicht gelungen, die Pläne in der Praxis voll zur Geltung zu bringen. Mannigfache Hindernisse erschweren die gedachte Wirkungsweise. In größeren Steuerbezirken, in denen zirka 2000 Steuerpflichtige auf einen Ausschuß entfallen, ist es unmöglich, daß die Mitglieder die wirtschaftlichen Verhältnisse ihrer Bezirksangehörigen so kennen, daß sie ausschlaggebend bei der Veranlagung mitwirken können. Aber selbst die Durchsicht jeder vom Finanzamt vorgenommenen Veranlagung stößt bei der großen Zahl auf Schwierigkeiten. So behilft man sich in der Praxis damit, daß das Finanzamt typische Fälle heraussucht und zur Begutachtung vorlegt, im übrigen aber eine Liste von den erfolgten Veranlagungen aufstellt, aus der sich der Ausschuß ihm geeignet erscheinende Fälle zur Einsichtnahme herausgreifen kann.

Dazu tritt aber noch oft ein mangelndes Interesse von seiten der Ausschußmitglieder. Da sich besonders an den Veranlagungsterminen die Sitzungen stark häufen, wird die Ernennung in vielen Fällen als eine Last empfunden. Besonders bei den aus Handel und Gewerbe, sowie aus den freien Berufen stammenden Mitgliedern läßt sich das beobachten, deren Mitwirkung von den Finanzbehörden jedoch am begehrtesten ist, um Aufschlüsse über die mutmaßlichen Einkommensverhältnisse ihrer Berufsgenossen zu erhalten. Immerhin aber ist ihnen eine Bedeutung nicht ganz abzusprechen. In manchen Fällen bietet sich Gelegenheit, Einzelmitglieder als Sachverständige für Veranlagungszwecke des Finanzamtes heranzuziehen. Ferner spielen die Ausschüsse eine Rolle bei der nach dem Einkommensteuergesetz § 49 möglichen Einkommenbesteuerung nach dem Verbrauch. Solche Fälle, in denen der Lebensaufwand außer Verhältnis zu dem deklarierten Einkommen steht, kommen der Behörde meistenteils erst durch Mitteilungen der Ausschußmitglieder zur Kenntnis[35]).

So ist der Schwerpunkt der Arbeit vollständig an die Finanzämter übergegangen, die gewöhnlich unter der Leitung eines Oberregierungsrates stehen. Um die große Arbeit zu bewältigen, wird das Arbeitsgebiet in verschiedene Abteilungen gegliedert. Von Interesse ist es, den Dienstverteilungsplan eines Finanzamtes kennenzulernen[36]). Er enthält:

[34]) Auskünfte leitender Persönlichkeiten eines Finanzamtes.
[35]) Auskünfte bei einem Finanzamt.
[36]) Aus den Akten eines Finanzamtes.

Abtlg. I. Vorsteher, Hauptgeschäftsstelle, Steuerausgleich, Statistik.
„ II. Buch- und Betriebsprüfungen.
„ III. Allgemeine Angelegenheiten betr. Einkommensteuer und besondere Angelegenheiten betreffend Kirchensteuer, Buchführungsordnung, Kassenwesen, Steuerausschüsse, Aufsicht über Finanzkasse.
„ IV—IX. Einkommen-, Vermögen- und Umsatzsteuer natürlicher Personen bestimmter Steuerbezirke nebst Außendienst, Zwangsvollstreckung, Rechtsstreitigkeiten, Rechtshilfe, Konkurse, Reichsbewertungsgesetz, Industriebelastung und Rentenbank.
„ X. Allgemeine Angelegenheiten betreffend Umsatzsteuer.
„ XI. Lohnsteuer mit ihrem Innen- und Außendienst.
„ XII. Allgemeine Angelegenheiten betr. Körperschaftssteuer, Steuerabzug vom Kapitalertrag, Friedensvertrag, Schenkungs- und Erbschaftssteuer und Überwachung durch Totenlisten.
„ XIII. Landesstempel, Versicherungs- und Beförderungssteuer.

Ferner sind angegliedert:
Finanzkasse und Haupthebestelle,
zwei Reichssteuerhebestellen.

Bei der Kritik dieses feingliedrigen Organismus ist zunächst auf die Beamtenfrage einzugehen. Die Steuerverwaltung des Reiches, wie sie jetzt vorhanden ist, wurde in dem politischen Zusammenbruch nach dem Weltkriege geschaffen[37]). Waren dadurch die Schwierigkeiten schon groß, so steigerten sie sich in das Ungemessene durch den folgenden wirtschaftlichen Zusammenbruch und die immer schneller fortschreitende Geldentwertung. Die Folge war, daß mit einem stetig zahlreicher werdenden Beamtenapparat gearbeitet werden mußte, den man sich beschaffte, wo immer man konnte. Das Hauptkontingent stellten die anderen Reichsverwaltungen, vor allem Post und Eisenbahn. Mit einem solchen Personal war ein reibungsloses Arbeiten nicht zu erzielen, da die Kenntnisse nur notdürftig in Eilkursen beschafft wurden. Dazu kam eine bis dahin ungekannte Be-

[37]) Hentschel, Diss. Die Bewertung von Einkommens- und Vermögensbesitz, Breslau 1923.

lastung mit Kontrollarbeiten. In einem Finanzamt füllten z. B. die Kundenlisten der Banken ein Zimmer, und es konnte naturgemäß nicht daran gedacht werden, diese in irgendeiner Weise zu bearbeiten.

Diese Zustände sind heute beseitigt[38]), und auch die Klagen über das Beamtenmaterial sind im wesentlichen verstummt. Die ungeeigneten Beamten hat man nach der Währungsstabilisierung aus der Verwaltung entfernt, und von den Verbliebenen läßt sich sagen, daß sie gut eingearbeitet sind. Wenn trotzdem ein Teil der Arbeit verspätet erledigt wird, dann liegt das an den besonderen Umständen. Die Reichsfinanzverwaltung ist noch zu jung, und deshalb sind öftere Umorganisationen nicht zu vermeiden. Sie beschränken sich jedoch im Laufe der Jahre auf immer geringfügigere Abänderungen, so daß der Betrieb als Ganzes stets weniger davon betroffen wird.

Die Finanzämter sind den Landesfinanzämtern unterstellt, welche das Gebiet einer Provinz oder eines kleineren Landes umfassen. In Deutschland bestehen zurzeit 25 Landesfinanzämter[39]). Sie haben die Oberleitung und die Beaufsichtigung der unteren Organe in ihrem Bereich durchzuführen. Der Geschäftsbetrieb gliedert sich wie folgt:

Abtlg. I. Besitz- und Verkehrssteuern.
„ II. Zölle und Verbrauchsabgaben.
„ III. Präsidialgeschäftsstelle, welche die Reichsvermögensverwaltung zu besorgen hat.

Die Abteilung I, die hier interessiert, gliedert sich intern nach den verschiedenen Steuerarten und örtlich nach den unterstellten Finanzämtern.

Der Reichsminister der Finanzen überwacht die Einheitlichkeit der Besteuerung und hat für gleichmäßige Durchführung durch den Erlaß von Verordnungen und Verwaltungsanweisungen Sorge zu tragen.

*

Den deutschen Landesfinanzämtern entsprechen in Sowjetrußland die „Gouvernements-Vollzugsausschüsse". Sie sind die höchsten lokalen Verwaltungsorgane und haben die allgemeine Leitung der Erhebungsarbeit in ihren Händen. Die Kleinarbeit leisten die Finanzämter in den einzelnen Distrikten, die im Verein mit den Steuerämtern für die Veranlagung und Einhebung Sorge zu tragen haben. Der Personalbestand der russischen Steuerverwaltung läßt viel zu

[38]) Auskünfte bei einem Finanzamt.
[39]) Reichs-Steuer-Blatt 1926, Seite 151.

wünschen übrig[40]), da 63,3 % Volksschulbildung, 29,3 % Mittelschulbildung und nur 7,4 % Hochschulbildung aufzuweisen haben. Wesentlicher ist noch, daß 25 % der Beamtenschaft nach dem Stande vom 1. Juli 1925 noch kein ganzes Jahr bei der Steuerverwaltung tätig war.

Die oberste Behörde ist das „Volkskommissariat für Finanzen". Es ist eine für die 6 sowjetrussischen Bundesrepubliken vereinigte Behörde, die die leitende Tätigkeit ausübt. Für die Überwachung der gesetzlichen Bestimmungen sorgen in den einzelnen Republiken einige Finanzkommissariate.

*

Die dritte Richtung im dezentralisierten Verwaltungsverfahren wird durch Frankreich vertreten. Hier sind bei der Veranlagung die Ausschüsse vollständig ausgeschaltet. Der Grund dafür, daß in Frankreich solche Ausschüsse kein Betätigungsfeld finden, liegt in den anders gearteten Bewertungsbestimmungen des französischen Gesetzes. Das Pauschalierungsverfahren ist vorherrschend bei dem Einkommen aus Grundbesitz, Handel und Gewerbe. Daraus ergibt sich, daß die französische Steuerverwaltung in den ertragreichsten Steuergruppen das tatsächliche Einkommen nicht zu ermitteln braucht und demzufolge auf eine Mitwirkung von Schätzungskommissionen, denen diese Aufgabe zufällt, verzichten kann. Der Schwerpunkt liegt also bei den durch die Finanzbehörden zu bildenden Bewertungskommissionen, die vor der Veranlagung ihre Tätigkeit ausüben und bei denen die Interessenten jedes Bezirkes berufen sind, durch Mitglieder ihrer Berufsvertretungen an den Sitzungen teilzunehmen.

Die Hauptrolle im Veranlagungsverfahren spielen die Kontrolleure[41]), deren Pflicht es ist, Berichte an die vorgesetzte Behörde über die Auswirkung der Steuergesetze zu verfassen.

Ihre Tätigkeit wird von den Direktoren überwacht, welche die Veranlagungen zu bestätigen und durch Dienstanweisungen für gleichmäßige Durchführung der Erhebungsarbeit zu sorgen haben. Diese Organe sind der „Administration des Contributions Directes et du Cadastre" eingegliedert, an deren Spitze der Generaldirektor steht[42]).

Das zweite Charakteristikum der französischen Ein-

[40]) Haensel, Das Steuersystem Sowjet-Rußlands, Berlin 1926, S. 172.
[41]) Bocquet, L'Impôt sur le Revenue, Paris 1921.
[42]) Les Impôts Directs, Paris 1922, Seite 24 f.

kommenbesteuerung liegt darin, daß die Steuereinhebung eine eigene Behördenorganisation aufweist. Sie wird durch den „Service du Recouvrement" ausgeübt, dessen Leiter der „Trésorier — payeur général" ist[43]). Der Generalschatzmeister des Departements nimmt von den Steuersummen Kenntnis und ist für den richtigen Eingang in die Staatskasse verantwortlich. Er verteilt sie an die Einnehmer der Arrondissements, welche sie ihrerseits an die Einnehmer der Städte und Gemeinden weiterleiten.

Erst in der obersten Behörde, der „Generalinspektion der Finanzen" treffen diese beiden vertikalen Behördenorganisationen wieder zusammen. Die Inspektion untersteht dem Finanzminister und übt die Kontrolle aus über Kasse und Rechnungslegung, Organisation und Anwendung der Gesetze und Verordnungen[44]).

*

Bei einer zusammenfassenden Betrachtung der Entwickelungsgrundlinien in den behandelten Staaten lassen sich Schlüsse auf die Weiterentwickelung ziehen.

In England, das sich stets seiner zentralen Regierung aber lokalen Verwaltung rühmte[45]), liegt die Behördentätigkeit noch im wesentlichen in den Händen der Selbstverwaltung, eine schädliche Zersplitterung in der Verteilung der Amtsfunktionen macht sich geltend. Doch ist das ständige Vordringen des Beamtenelementes unverkennbar, und die beginnende Erkenntnis von der Unzulänglichkeit der bestehenden Regimes bei den wachsenden Anforderungen zwingt eine Parlamentskommission bereits, radikale Reorganisationsvorschläge auszuarbeiten, die den staatlichen Beamten die ausführende Tätigkeit gänzlich übertragen.

Die straffe Zentralisation der Vereinigten Staaten begegnet andererseits ebenfalls wachsender Kritik. Sie wurde geschaffen, um in den Jahren des Krieges einen gewissen Ertrag überhaupt sicherzustellen. Über die Vollständigkeit der Erfassung gab man sich an maßgebender Stelle auch keinen Illusionen hin. Nun kommen auch von dort die Forderungen auf Abänderung des Systems, die sich in dem Schlagwort „Dezentralisation" zusammenfassen lassen, und unverkennbar ist das Bestreben der Zentralbehörde darauf gerichtet, einen Teil ihrer Aufgaben den lokalen Organen allmählich zu übertragen.

[43]) Notions Elémentaires, Seite 472 ff.
[44]) Ministère de Finance, Notions Elémentaires, Paris 1922, Seite 14.
[45]) Meisel, Britische und deutsche Einkommensteuer, Seite 393.

Demgegenüber steht die dritte Richtung mit den Staaten, welche die Dezentralisation verkörpern. In Deutschland sind die Klagen, welche ein reibungsloses Ineinandergreifen des Verwaltungsmechanismus vermissen, fast vollständig verstummt und Staaten, die eine Neuorganisation des Finanzwesens vorgenommen haben, sind bei dem dezentralisierten System geblieben.

Aus diesen Beobachtungen läßt sich schließen, daß die Dezentralisation der Verwaltung die sicherste und schnellste Arbeitsweise gewährleistet, daß selbst die ohne Zweifel höheren Verwaltungskosten durch ihre Vorteile ausgeglichen werden und ihr Vordringen gesichert zu sein scheint.

## 2. Kapitel

# Steuerdeklaration.

### Ihr Wesen und ihre Bedeutung im Rahmen einer modernen Einkommensteuer.

Die Steuerpflicht eines Steuersubjektes tritt schon ein, sobald sich ein Vorgang, der nach dem Willen des Gesetzgebers steuerpflichtig sein soll, ereignet. Eine Frage der Steuererhebung wird er aber erst, wenn der Zeitpunkt der Einhebung dieser im Wirtschaftsverlauf entstandenen Steuerschuldigkeiten herangekommen ist. Der erste Akt, welcher zum Zwecke der Steuerentrichtung den Hoheitsträger mit dem Steuerschuldner in Verbindung treten läßt, ist die Abgabe der Steuerdeklaration.

Ihre Anfertigung ist von ausschlaggebender Bedeutung für das gesamte weitere Steuerverfahren und damit auch für den Ertrag der Einkommenbesteuerung. Der Steuerpflichtige selbst wird immer unter der Zahl der bei dem Besteuerungsverfahren mitwirkenden Persönlichkeiten der einzige bleiben, welcher über die im Verlaufe einer Steuerperiode zugefallenen Einkommensbeträge genaue Kenntnis besitzt und darüber Aufschluß geben kann. Diesem Zwecke dient die Steuererklärung.

Es kommt also für die Steuerbehörde darauf an, die Fassion so erschöpfend wie nur immer möglich und mit größter Genauigkeit angefertigt, in ihre Hände zu bekommen, um auf diesem Fundament das weitere Besteuerungsverfahren aufbauen zu können. Es wird späteren Ausführungen vorbehalten bleiben, bei Untersuchung der Probleme der Steuerveranlagung und der Steuerkontrolle zu zeigen, daß behördliche Korrekturen an den Deklarationen wegen der großen Masse des zu bearbeitenden Materials nur in sehr beschränktem Maße möglich sind und auch dann nur in solchen Fällen, in denen meistenteils eine zufällige Entdeckung grobe Verstöße gegen die Steuergesetze erkennen läßt.

Wenn gesagt wurde, daß der Steuerfiskus ein Interesse daran hat, Steuererklärungen zu erhalten, welche die Einkommensverhältnisse des Zensiten genau wiedergeben und

demzufolge bis in Einzelheiten spezifiziert sein müssen, so gilt das letztere immerhin nur mit einer gewissen Einschränkung. Eine übermäßige Komplizierung der Formulare liegt durchaus nicht im Interesse der Steuerverwaltung. Einerseits erschwert sie die Arbeitsweise der Steuerorgane, andererseits läßt sie Verluste an Steuererträgen befürchten. Es ist eine alte Erfahrungstatsache, daß die genaue Beantwortung von vorgelegten Fragen leidet, sobald der Befragte durch die Art der Fragestellung zu ungenauen Auskünften erst einmal veranlaßt wurde, sei es, daß er sich über den Inhalt der Frage nicht klar ist, oder daß die genaue Beantwortung mit derartigen Schwierigkeiten durch die notwendige Sichtung der Unterlagen verknüpft ist, daß er es vorzieht, mit geschätzten Angaben Antwort zu stehen. In diesem Falle braucht nicht bewiesen zu werden, daß Abweichungen von den wahren Verhältnissen immer zum Schaden des Staates gereichen werden. Es liegt also die Notwendigkeit vor, zwischen der erforderlichen Genauigkeit und der wünschenswerten Einfachheit den richtigen Mittelweg einzuschlagen.

Da keine Gewähr dafür vorhanden ist, daß sämtliche Steuersubjekte der Behörde bekannt sind, ist es erforderlich, die Aufforderung zur Abgabe der Deklarationen durch öffentliche Bekanntmachung ergehen zu lassen. Wenn darüber hinaus noch eine persönliche Zustellung der Formulare an solche Personen erfolgt, von deren Steuerpflicht die Steuerverwaltung Kenntnis hat, so ist das als eine Erleichterung dem Zensiten gegenüber aufzufassen. Grundsätzlich ist zu fordern, daß die Pflicht zur Deklarierung des Einkommens aus der öffentlichen Bekanntmachung erwächst.

Dem vom Gestz festgelegten Veranlagungszeitraum muß auch die Deklaration Rechnung tragen. Dieser ist in der Mehrzahl der Fälle das Jahr, sei es nun das Kalenderjahr oder ein besonderes Steuerjahr. Den Bedürfnissen wirtschaftlicher Unternehmungen, die vielfach ihrer Geschäftsführung ein Wirtschaftsjahr zugrunde gelegt haben, welches von der steuerlichen Regelung abweicht, kann man insofern ohne Schwierigkeiten zu bereiten entgegenkommen, als man ihnen gestattet, dieses Wirtschaftsjahr als Deklarationsbasis zu nehmen.

Auf Abweichungen von dem einjährigen Zeitraum wird erst bei der Darstellung der Verhältnisse in den einzelnen Staaten einzugehen sein, da diese eine Abänderung der grundsätzlichen Erwägungen nicht bedingen.

**Erübrigung der Deklarationen durch das Quellenabzugsverfahren.**

Die Steuererklärung ist in allen den Fällen unerläßlich, in denen eine zuverlässige Bestimmung des Steuerobjektes auf eine andere Weise nicht möglich ist. Eine solche Möglichkeit haben jedoch alle jene Steuerverfassungen zu ihrer Verfügung, die bei bestimmten Einkommensarten den Quellenabzug eingeführt haben. Im Bereich dieses können sie auf die Abgabe einer Deklaration verzichten, da sie damit ein ungleich zuverlässigeres Instrument zur richtigen Steuererfassung in ihrer Hand haben.

Der Vorteil liegt zunächst darin, daß den Steuerpflichtigen die Anfertigung einer Deklaration erspart bleibt. Der überwiegende Teil der Vorzüge kommt jedoch der Steuerverwaltung zustatten. Sie wird der Mühe enthoben, den Eingang der Steuererklärungen zu überwachen, diese nachzuprüfen und Rückfragen zu erheben. In welcher Weise sich die Einfachheit dieses Verfahrens im Verwaltungsprozeß der Einkommensteuer weiterhin bemerkbar macht, wird jeweils in den folgenden Kapiteln zu zeigen sein.

Wenn sich das Quellenabzugsverfahren auf sämtliche Steuersubjekte ausdehnen ließe, dann wäre mit ihm der Weg gefunden, der eine vollkommene Steuererfassung ermöglichte und Steuerhinterziehungen ausschaltete. Das ist jedoch nicht möglich. Es kann nur auf eine beschränkte Anzahl angewendet werden, deren Einkommen aus wenigen und möglichst unveränderlichen Quellen fließt. Für die große Zahl der übrigen Zensiten wird das Deklarationsformular immer die herrschende Rolle spielen müssen.

**Behelfsmaßnahmen, bedingt durch allgemeine Grundsätze über Steuererhebung, sowie durch praktische Erfordernisse.**

Es gibt Staaten, zu denen vor allen Dingen Frankreich gehört, deren steuerliche Entwickelung dazu geführt hat, daß eine ganz allgemeine, starke Abneigung gegen die Anfertigung von Deklarationen besteht. Das Ansinnen wurde als ein gänzlich unberechtigtes Eindringen in persönliche Verhältnisse zurückgewiesen und der Staat trug dieser Einstellung Rechnung, indem er die Abgabe von Fassionen vermied. Um einen Ausweg zu finden, ging man zum Pauschalierungsverfahren über, das als solches jedoch ein Problem der Veranlagung ist und bei deren Behandlung einer eingehenden Betrachtung unterzogen werden soll. Dieses Verfahren widerspricht aber seinem Wesen nach den Grundsätzen einer Einkommen-Steuer, die das Einkommen seiner

tatsächlichen Höhe gemäß erfassen soll. Der Staat, der auf die Durchführung dieser Grundidee nicht verzichten und großer Steuerbeträge nicht verlustig gehen will, ist gezwungen, die Einreichung von Deklarationen obligatorisch zu machen.

In jedem Staatswesen gibt es jedoch Steuerpflichtige, von denen die Abgabe einer Steuererklärung nicht zu fordern sein wird. Hierzu gehören in erster Linie die vielen kleinen Handels- und Gewerbetreibenden, die keine Buchführung haben. Bei ihnen wird man sich durch das Pauschalierungsverfahren behelfen müssen.

Die Rücksicht auf die praktischen Erfordernisse gebietet, daß die Steuerverwaltung weiterhin in solchen Fällen auf die Abgabe von Deklarationen verzichtet, in denen eine Steuerpflicht durch die bestehenden Existenzminima überhaupt nicht eintritt. Dadurch wird der Behörde viel Arbeit erspart und die in Frage kommenden Personen werden nicht unnötig in Anspruch genommen. Allerdings muß der Verwaltung das Recht vorbehalten bleiben, in Zweifelsfällen doch eine Steuererklärung einfordern zu können, um die Möglichkeit zu haben, bestehende Unklarheiten aufzuklären.

**Die Durchführung des Deklarationsverfahrens in den wichtigsten Staaten.**

Den fundamentalen Notwendigkeiten des Deklarationszwanges hat sich keine Einkommensteuergesetzgebung verschließen können. Auch in den Staaten, die wegen des Widerstrebens weiter Bevölkerungskreise mit seiner Einführung zögerten und zum Teil heute noch in umfassendem Maße von Behelfsmaßnahmen, wie der Pauschalierung, Gebrauch machen, läßt sich sein stetiges Fortschreiten beobachten. Als Beispiel für diese Tendenz ist Frankreich zu nennen. Der in den letzten Jahren gewaltig angewachsene Staatsbedarf übt in allen Kulturstaaten seinen Zwang aus. Es müssen Mittel gefunden werden, um die Steuererfassung ergiebiger zu gestalten, und deren eines ist die Deklarationspflicht.

Das klassische Land der Einkommensteuer ist England. In ihm sind auch die Steuererklärungen am längsten bekannt und von hier aus ist ihr Ruf in die anderen Staaten gedrungen, so daß noch in Spanien, das über Italien die englische Gesetzgebung zum Vorbild genommen hat, die Meinung vertreten ist, daß der Deklarationszwang allenfalls für englische Verhältnisse geeignet sei, für spanische dagegen nicht in Frage komme[1]).

[1]) Hünlich, Diss. Die spanische Steuerverfassung, Breslau, Seite 40.

Bei der Eröffnung des Besteuerungsverfahrens in jeder Steuerperiode ist die Praxis in den einzelnen Staaten fast gleichartig. Die Unterschiede sind unwesentlich. Übereinstimmend ergeht die Aufforderung zur Abgabe der Erklärungen durch einen Aufruf in den Tageszeitungen. Nur England weicht hiervon ab. Es hat seine Tradition beibehalten und noch im Jahre 1920 hat die Königliche Kommission Veranlassung[2]), die Veröffentlichung durch Anschläge an Markthallen, Kirchentüren und dergl. als altertümlich zu kennzeichnen und Umstellung auf die Erfordernisse der Neuzeit zu verlangen.

Im allgemeinen ist der einjährige Deklarationszeitraum in den Steuerverfassungen eingeführt. Immerhin gibt es aber davon zahlreiche Abweichungen. Einer halbjährigen Deklarationspflicht unterliegen in England die weekly-wage-earners, die qualifizierten Wochenlöhner. Bei der hoch hinaufgerückten Freigrenze von 1915 waren sie nur in Ausnahmefällen steuerpflichtig. Als aber diese dann herabgesetzt wurde, kamen immer größere Massen in die Steuerpflicht hinein. Damals gehörten sie noch in die Sched. D und hätten demzufolge nach einem dreijährigen Durchschnitt deklarieren müssen. Das stieß aber auf unüberwindliche Schwierigkeiten, da die Arbeiter oft den Arbeitgeber wechselten und von Ort zu Ort zogen. Zeitweise waren sie auch unbeschäftigt. So ergab sich, daß selbst ein Steuerabschnitt von einem Jahr zu lang war, und daß es eine unkluge Forderung gewesen wäre, die ganze Steuersumme nur einmal im Jahre einzuziehen. Sie empfingen ihren Lohn wöchentlich, sie leisteten ihre Ausgaben wöchentlich. Wöchentliche Deklarationen aber waren unmöglich, und zu dem Lohnsteuerabzugsverfahren wollte man nicht greifen. So kam man auf den Ausweg der einvierteljährlichen Deklaration, die sich auch gut bewährt hat[3]). Erst im Jahre 1925[4]) ging man zum halbjährigen Deklarationszeitraum über. Das Verfahren ist sehr vereinfacht. Der Arbeitnehmer liefert eine Steuererklärung an den Inspektor, der Arbeitgeber zur Kontrolle besondere Lohnnachweisungen. Am Ende des Jahres findet eine Schlußveranlagung statt, nach der überzahlte Steuerbeträge zurückerstattet werden. Seit 1922 sind die Wochenlöhner aus Sched. D in Sched. E überführt worden.

Auch in Sowjetrußland erfolgt Deklaration und Ver-

[2]) Report of the Royal Commission, Seite 92.
[3]) Report of the Royal Commission, Seite 108 f.
[4]) Act. 1925, Sect. 18.

anlagung seit dem 1. Oktober 1924 halbjährlich, soweit nicht der Quellenabzug angewendet wird. Diese Regelung begegnet starker Kritik, da erwartet wird, daß bei Übergang zur jährlichen Deklaration das ganze System bedeutend rationeller gestaltet werden könnte[5]). Zu diesem Zweck müßte jedoch von dem Deklarationszwang weitergehend Gebrauch gemacht werden. Gegenwärtig gilt er nur für die Progressivsteuer und wird auch hier durch die umfangreiche Pauschalierung, welche die Steuerbehörden im Interesse der Arbeitsverminderung, nicht im Sinne des Gesetzes anwenden, fast zur Bedeutungslosigkeit herabgemindert.

In einigen Ländern umfassen dagegen die Deklarationszeiträume größere als Jahresfristen. In diesem Falle wird es notwendig sein, bestimmte Unterschiede festzuhalten. Es lassen sich zwei Gruppen unterscheiden. Zu der einen gehören alle jene Steuerverfassungen, die einem mehrjährigen Deklarationszeitraum trotzdem nur das Einkommen des vorhergegangenen Jahres in der Steuererklärung zugrunde legen und für die übrigen Jahre die Steuerschuldigkeit dieses Jahres forterheben. Selbstverständlich wird sich bei einem derartigen Verfahren nicht vermeiden lassen, daß Abänderungen der Deklarationen vorgenommen werden müssen, sobald das erzielte Einkommen, welches auf Grund der fortgeschriebenen Steuerschuldigkeit versteuert wird, nicht mehr dem Einkommen des Jahres entspricht, auf dem die Deklaration aufgebaut worden ist.

Demgegenüber sind der zweiten Gruppe alle jene Gesetze zuzurechnen, welche das Durchschnittseinkommen aus dieser mehrjährigen Periode als Deklarationsgrundlage festsetzen.

Zu der ersten Gruppe gehört Italien, soweit Einkommensträger in Frage kommen, welche dieses aus Industrie, Handel, Besoldungen und Pensionen beziehen. Sie haben nur in zweijährigen Zeiträumen ihre Deklarationen anzufertigen. Für das zweite Jahr des Bienniums können sie Berichtigung der Einkommensteuer verlangen, sobald sich die Einkommensverhältnisse derart geändert haben, daß die auferlegte steuerliche Belastung dem tatsächlich erzielten Einkommen nicht mehr entspricht.

In dem Schweizer Kanton Luzern gilt für die Arbeits- und Berufseinkommen das gleiche, nur daß sich die Frist auf vier Jahre erstreckt.

Auch für die zweite oben angeführte Gruppe ist der Kanton Luzern charakteristisch, insofern, als bei der Besteuerung

---

[5]) Haensel, Steuersystem Sowjet-Rußlands, Seite 76.

der freien Berufe eine mehrjährige Einkommensperiode zur Durchschnittsberechnung herangezogen wird.

Wie oben bereits ausgeführt wurde, ist die größtmögliche Einfachheit der Deklarationsformulare von ausschlaggebender Bedeutung. Welche Wichtigkeit dieser Frage seitens der Praxis beigemessen wird, geht aus dem Bericht der Königlichen Kommission in England hervor[6]), der besagt, daß die komplizierte Sprache auf den englischen Formularen stark zu bemängeln ist. Allerdings wird betont, daß hier schwer Abhilfe zu schaffen sein wird, da eine große Anzahl verschiedenster Fragen in einem Schema zusammenzudrängen sind[7]).

Für die Bestrebungen der Vereinigten Staaten in dieser Richtung mag der nochmalige Hinweis auf das Amt für Steuervereinfachung genügen.

Da die Deklaration die Grundlage für das nachfolgende Veranlagungsverfahren darstellt, ist es für die Steuerverwaltung von ausschlaggebender Bedeutung, daß sie zuverlässig ist und den Tatsachen entspricht. Daraus resultiert das Bestreben des Gesetzgebers, jede nur mögliche Sicherung zu schaffen, die diesen Endzweck herbeiführt. Hierzu gehört die Feststellung, daß sämtliche Staaten unter der vollzogenen Deklaration nochmals die besondere Versicherung der Richtigkeit der gemachten Angaben verlangen und teilweise auf die drohenden Strafen für falsche Angaben hinweisen.

Das Deklarationsformular ist in stetigem Vordringen begriffen und der alte Vorzug der englischen Einkommensteuer, die infolge des Quellenabzuges umfangreicher Steuererklärungen nicht bedurfte, tritt immer mehr zurück. In den Staaten, in denen man heute noch in umfassendem Maße mit Behelfsmitteln weiterarbeitet, wie in Frankreich durch die Pauschalierung, läßt sich doch ein allmählicher Umschwung beobachten, und auch in Deutschland sucht die Steuerverwaltung bei den in Frage kommenden Wirtschaftskreisen des Kleingewerbes und Kleinhandels durch Aufzwingung einer geordneten Buchführung von dem bisher allein anwendbaren System der Pauschalierung loszukommen, um durch Entgegennahme einer Steuererklärung den tatsächlichen Verhältnissen Rechnung tragen zu können.

---

[6]) Rep. of the Royal Commission, Seite 135.

[7]) Abdrucke englischer Formulare: Albéric Limpens, L'Impôt sur le Revenue en Angleterre, Brüssel 1923.

## 3. Kapitel

# Die Steuerveranlagung.

**Grundsätzliches zur Steuerveranlagung, Auseinandersetzung mit dem Begriff „Selbstveranlagung", die Veranlagung nach dem Reineinkommen, sowie die Pauschalierung.**

Der wichtigste Akt des Einkommenbesteuerungsverfahrens ist die Vornahme der Veranlagung. Sie gehört in den Aufgabenbereich der staatlichen Behörde. Wird dazu auch als Grundlage die Steuerdeklaration in vielen Fällen geliefert, so hieße es doch das ganze komplizierte Einkommensteuersystem auf einer höchst unsicheren Grundlage aufbauen, sollte man diesen Bekenntnissen rückhaltlos vertrauen. Die Steuerverwaltung muß berechtigt sein, die Erklärungen zu prüfen und in solchen Fällen, in denen sich Unstimmigkeiten feststellen lassen, die Möglichkeit haben, von den angegebenen Summen abzuweichen.

Wenn die Steuerpraxis bei der Veranlagung der minder Steuerkräftigen von diesem Recht vielfach keinen Gebrauch macht und die in der Steuererklärung enthaltene Summe auf die Veranlagung übernimmt, so ist das darauf zurückzuführen, daß die Nachprüfung von solchen Mengen eine kaum zu bewältigende Arbeit sein würde. Wahrscheinlich würden auch höhere Steuereingänge nicht in dem Maße eintreten, daß sie ein solches Verfahren mit den unvermeidlich folgenden Einsprüchen und Berufungen rechtfertigen würden. Schließlich setzen sich die davon betroffenen Bevölkerungsschichten größtenteils aus Lohn- und Gehaltsempfängern zusammen, vorausgesetzt, daß nicht der Quellenabzug für sie eingeführt ist, die ohnehin so erfaßt werden, daß es sich im Vergleich zu den freien Berufen, dem Großgewerbe und der Landwirtschaft als „restlos" bezeichnen läßt. Auch aus dem Kleingewerbe, soweit es unter die Kategorie fällt, bei der diese Praxis geübt wird, dürften keine wesentlichen Mehrerträge herauszuwirtschaften sein.

Immerhin mag aber diese Beobachtung zu einem wesentlichen Teil dazu beigetragen haben, daß noch so vielfach von dem „Prinzip der Selbstveranlagung" in der modernen Einkommensteuer gesprochen wird. Eine scheinbare Stütze hat

diese oberflächliche Betrachtungsweise in der geschichtlichen Entwickelung der Einkommensteuer Englands erhalten, da die anfangs allgemein geübte Besteuerung an der Quelle allmählich zurückgedrängt wurde und die förmliche Deklaration in den Vordergrund trat. Wenn sich der Beurteiler nicht näher mit dem Veranlagungsverfahren vertraut machte, dann konnte vielleicht der Eindruck entstehen, daß in diesem Falle eine Selbstveranlagung vorlag. Selbst in fachwissenschaftlichen Werken findet sich diese Meinung vertreten, und hier vor allem in denen desjenigen Auslandes, das eine Einkommensteuer noch zu den verhältnismäßig jungen Einrichtungen zählt.

Grundsätzlich ist diese Auffassung aber falsch. Kein einziger Staat nimmt die Steuererklärungen unbesehen in die Veranlagung über. Sie werden lediglich als Ausganspunkt verwendet. Dringend zu wünschen wäre es, daß der Begriff von der „Selbstveranlagung" von der Bildfläche verschwindet.

Immerhin aber läßt sich sagen, daß bei dem Quellenabzugsverfahren von jeher eine gewisse Veranlagungstätigkeit, wenn auch in allereinfachster Form, an die zur Einbehaltung Verpflichteten übergegangen ist. Die Behörde hat ihre Aufgaben teilweise an Private übertragen[1]).

Einen Schritt weiter hat diese Entwickelung in dem modernen Lohnbesteuerungsprozeß Deutschlands und seiner Nachahmer genommen. Hier fällt den Arbeitgebern die Pflicht zu, die gesetzlichen Abzüge bei der Rückbehaltung des entfallenden Einkommensteuerbetrages zu berücksichtigen. Wenn die Grenzen hierfür auch genau vorgeschrieben sind und außergewöhnliche Erhöhungen des steuerfreien Lohnbetrages erst von der Finanzbehörde bewilligt sein müssen, so ändert diese Tatsache doch nichts an dem Grundsätzlichen dieser Erscheinung. Die Steuerverwaltung übt lediglich die Kontrolle über die gesetzesgemäße Anwendung aus.

In der Frage der Besteuerungsgrundlage läßt sich ausnahmslos das Streben beobachten, das tatsächlich erzielte Einkommen einer Steuerperiode als Ausgangspunkt für die Berechnung der Einkommensteuerschuldigkeit zu gewinnen. Dieser in der Theorie schon lange zum Allgemeingut gewordene Standpunkt gewährt allein eine gerechte Steuerverteilung auf die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der einzelnen Steuersubjekte. Allerdings ist die Verwirklichung

[1]) Vergl. Bräuer, Art. Steuerverpachtung, Steuersubmission, Handw. d. Staatsw. IV. Aufl.

dieses Grundsatzes nur eine Teilmaßnahme, um den so mannigfach aufgestellten Besteuerungsgrundsätzen, wie Gleichmäßigkeit der Besteuerung, Gleichmäßigkeit des Opfers durch die Steuerentrichtung und dergl. mehr, von denen jeder eine Wahrheit in sich schließt, zum Erfolg zu verhelfen. Weitere maßgebende Faktoren sind die Ausgestaltung der Steuertarife, die Steuerfreistellungen für das Existenzminimum und den Familienstand, welche zu betrachten jedoch nicht in den Bereich dieser Arbeit gehört.

Zur Feststellung des Einkommens, d. h. zur Veranlagung, wurden zwei Wege eingeschlagen. Das in der Wissenschaft als „synthetisch" bekannte Verfahren fand in der Einkommensteuer Preußens seine Anwendung. Es faßte das aus den verschiedenen Quellen fließende Einkommen zusammen. Die Steuerverwaltung verzichtete auf die Mitwirkung der einkommenspendenden Kreise der Bevölkerung.

Demgegenüber trat das System Englands, das die Steuer an der Quelle zu erfassen suchte, wo immer es konnte. Diese Methode ist für die meisten Steuergesetzgebungen vorbildlich geworden[2]), und die deutsche Reichseinkommensteuer hat sich in ihrem Aufbau ebenfalls diesem Prinzip zugeneigt.

Der Besteuerung des tatsächlich erzielten Einkommens stellen sich jedoch in der praktischen Durchführung vielfach erhebliche Hindernisse entgegen. Oft ist es eine mangelnde Buchführung, die das Reineinkommen festzustellen nicht ermöglicht, in anderen Fällen ein traditioneller Widerstand gegen das behördliche Eindringen in die wirtschaftlichen Verhältnisse des Steuersubjektes und gegen Steuerdeklarationen, die im allgemeinen ein wesentlicher Bestandteil für ihre Verwirklichung sind. Diese Hemmnisse werden sich erst allmählich brechen lassen. Vorerst aber müssen sich die Steuergesetze mit Behelfsmaßnahmen begnügen, die allerdings eine Durchbrechung des Grundsatzes von der Besteuerung nach dem tatsächlichen Einkommen bedeuten. Der Ausweg wird in der Anwendung der Pauschalierung gefunden.

Nach Bräuer[3]) ist unter Steuerpauschalierung die vertragsmäßig zugelassene Abgeltung aller einzelnen Steuerleistungen in einem bestimmten Steuerabschnitt durch Zahlung eines Pauschalbetrages zu verstehen. Solche Verträge kann der Hoheitsträger der Steuergewalt entweder mit

[2]) Seligman, The Income Tax, New York 1921, Seite 697.

[3]) Bräuer, Art. Steuerabfindung, Steuerpauschalierung, Handw. der Staatsw. IV. Aufl.

einzelnen Steuerpflichtigen oder mit Gruppen von Steuerpflichtigen derselben Gattung abschließen. Wenn auch bei der Einkommenbesteuerung derartige Einzelverträge in Wegfall kommen und die Steuergesetzgebung den Anwendungsbereich der Pauschalierung von sich allein aus generell regelt, so dürfte gegen eine derartige Erweiterung des Begriffes nichts einzuwenden sein, da die Tatsache fortbestehen bleibt, daß die Steuerleistung auf die Gesamtheit der einzelnen Einkommenbeträge durch Zahlung einer festgesetzten Pauschale abgefunden wird. Um diese Pauschalierung jedoch einigermaßen den tatsächlichen Verhältnissen anzupassen, wird zu fordern sein, daß in möglichst kurzen Zeiträumen eine Neufestsetzung der Pauschalsummen erfolgt[4]).

Im Pauschalierungsverfahren der Einkommensteuer werden zwei Arten zu trennen sein. Die erste und weitaus bedeutendste Gruppe stellen diejenigen Kreise dar, in denen die Steuerzahlung durch eine Pauschalsumme vom Gesetzgeber gewollt ist, der zweiten sind hingegen solche Fälle zuzurechnen, bei denen eine Besteuerung nach dem tatsächlichen Einkommen beabsichtigt, aber aus irgendeinem Grunde nicht möglich ist. Hierbei kann die Pauschalierung zur Notwendigkeit werden, wenn die erforderlichen Deklarationsangaben nicht in den Besitz der Steuerbehörde gekommen sind oder wenn die Lebenshaltung nicht im Einklang mit den angegebenen Einkommensverhältnissen steht, so daß sich eine Besteuerung nach dem Verbrauch rechtfertigen läßt. Diese Verfahren werden gemeinhin als „Steuereinschätzung durch die Behörde" auch in den Gesetzestexten bezeichnet.

### Die Veranlagung des tatsächlichen Einkommens in der Steuergeschichte.

Die Veranlagung unter Zugrundelegung des tatsächlich erzielten Einkommens dominiert in den meisten Staaten. Eine Ausnahme in großem Umfange macht nur Frankreich, von dem sich sagen läßt, daß die Pauschalierung als das System kennzeichnend in Erscheinung tritt. Es bleibt aber zu beachten, daß nirgends nur die eine Bewertungsmethode gehandhabt wird. Überall findet sich auch für die andere Form ein, wenn auch eingeschränktes, Anwendungsgebiet.

Da die Veranlagungstätigkeit eng mit der Behördenorganisation verknüpft und ebenso wie diese ein Ergebnis

[4]) Wagner, Finanzw. II, Seite 618 ff.

der geschichtlichen Entwickelung ist, verbietet sich eine zusammenfassende Betrachtung, wenigstens soweit die Staaten sich nicht in ihrer Gesetzgebung eng an ein anderes Vorbild gehalten haben. Es seien daher hier die Verhältnisse Englands, der Vereinigten Staaten und als Vertreter Mitteleuropas Deutschlands geschildert, wobei auf Unterschiede aufmerksam zu machen sein wird. In diesen Staaten spielt die Veranlagung nach dem tatsächlichen Einkommen die ausschlaggebende Rolle.

Eine auffallende Erscheinung der englischen Einkommensteuer ist die Umgrenzung des Veranlagungsjahres vom 6. April bis 5. April. Die Königliche Kommission[5]) möchte auch das Steuerjahr auf den Zeitraum vom 1. April bis 31. März umgelegt wissen. Die vielfach aufgetretene Forderung, das Steuerjahr mit dem Kalenderjahr gleichzulegen, befürwortet sie nicht, da ungefähr die Hälfte aller Geschäftsleute ihr Wirtschaftsjahr mit dem Kalenderjahr abschließen und sie auf diese Weise drei Monate Zeit erhalten, ihre Bücher fertigzustellen.

Das hervorstechende Veranlagungsprinzip der englischen Einkommensteuer ist das „Schöpfen an der Quelle", und mit einer gewissen Befriedigung betont der englische Steuerfachmann, daß es sein Land war, welches diese Praxis zuerst in seinen Steuergesetzen verwirklichte. Daß sich jedoch die Schwierigkeiten dadurch nicht gleichsam mit einem Schlage beseitigen lassen, zeigt die eingehende Betrachtung englischer Verhältnisse zur Genüge. Die Eigenart des Schöpfens an der Quelle, die das Einkommen dort verlangt, wo es entsteht, bringt mit sich, daß dem Steuerpflichtigen je nach Art des Einkommens und dem Bezirk, aus dem er es bezieht, mehrere Veranlagungsbescheide zugestellt werden. Dadurch werden dem Steuersubjekt oftmals unberechtigte und unbeabsichtigte Vergünstigungen zuteil. Ist auch der Steuersatz für die Normal-Tax proportional, so wird doch eine Progression durch die weitgehende und verwickelte Gewährung von Abzügen erreicht[6]). Diese können dann in jedem Einzelfalle in Anspruch genommen werden.

Dieser Umstand hat die Königliche Kommission zu eingehenden Betrachtungen über Abhilfemaßnahmen bewogen[7]). Einen Ausweg findet sie aber auch nur in der Abgabe einer Fassion des Gesamteinkommens unter Spezifizierung nach

[5]) Report of the Royal Commission, Seite 19.
[6]) Meisel, Britische und deutsche Einkommensteuer, Seite 359.
[7]) Report of the Royal Commission, Seite 194.

den einzelnen Quellen, damit die Behörde in die Lage versetzt wird, die Angaben nachprüfen und richtig beurteilen zu können.

Aber auch durch die Behandlung der Sched. D ist erwiesen, daß das Quellenprinzip keineswegs allen Anforderungen genügt. Bei der Veranlagung der Sched. D, die bekanntlich das Sammelbecken für alle Einkommensarten ist, die anderweitig nicht recht einzugliedern sind, muß das Deklarationsformular helfen. Es ist eben eine Unmöglichkeit, das Einkommen der freien Berufe, des Handels und Gewerbes, sowie aus dem Kapital, soweit es nicht in andere Schedulen einklassifiziert ist, quellenmäßig zu erfassen. Die Quellen, aus denen es fließt, sind zu vielgestaltig und zahlreich. Dabei bleibt zu beachten, daß die Sched. D die größten Steuererträge liefert. So läßt sich wohl die Meinung rechtfertigen, daß das Quellenprinzip in England in ganz erheblichem Ausmaße durchbrochen worden ist[8]). Die Veranlagung der Sched. D basiert nicht auf dem Einkommen des Vorjahres, sondern es wird das statutory income, das Durchschnittseinkommen der drei letzten Jahre, als Grundlage genommen. Diese Eigenart, welche den modernen theoretischen Ansichten nicht mehr entspricht, hat immerhin den Vorteil, daß eine gewisse Gleichmäßigkeit in der Steuerentrichtung und den Steuereingängen erreicht wird. Trotzdem ist aber in dem Parlament eine umfangreiche Kampagne gegen die Anwendung des statutory income geführt worden, die allerdings in dem Gesetz von 1923 ihr Ziel nicht erreichte[9]). Immerhin vermochte man durchzusetzen, daß in einem Verlustjahr, in dem nach dem statutory income Einkommensteuern zu zahlen sind, die dem Verlust entsprechende Steuer zurückerstattet wird.

Eine förmliche Veranlagung für das tatsächliche Einkommen findet dann nur noch in Sched. E bei den Wochenlohnempfängern, auf die bereits oben[10]) eingegangen wurde, und in gewissen Kategorien der Sched. A, nämlich bei den Eisenbahnen, Docks, Gas- und Wasserwerken und dergl., also bei der Schwerindustrie, statt. Letztere wird ähnlich Sched. D, aber nach dem Durchschnitt von fünf Jahren, veranlagt. Die übrigen den Schedulen A und E zugehörigen, sowie die Schedula C unterliegen dem Quellenabzug[11]). Auf

[8]) Meisel, Britische und deutsche Einkommensteuer, Seite 247.
[9]) Popitz, Art. „Einkommensteuer", Handw. der Staatsw., 4. Aufl.
[10]) s. o. Seite 32.
[11]) s. u. Seite 62.

Schedula B wird noch bei der Pauschalierung einzugehen sein.

Der Veranlagung der Super Tax hat eine Deklaration des Gesamteinkommens voranzugehen. Ihr Veranlagungsjahr liegt gegenüber der Normal Tax um ein Jahr zurück. Die englische Gesetzgebung beabsichtigte damit, aus dem Rechtsstreit sich ergebende Verwaltungsschwierigkeiten zu vermeiden, da sie auf diese Weise erreicht, daß die auf der Veranlagung der Normal Tax beruhenden Einsprüche entschieden sind.

Da das Veranlagungsverfahren der Vereinigten Staaten zentralisiert ist, wird ein Überblick verhältnismäßig einfach. Sobald die Erklärung bei den Einnehmern abgegeben ist, berichtigt dieser offensichtliche Fehler und sendet sie zur Veranlagung nach Washington. In dem Bureau of Internal-Revenue werden etwaige Erhöhungen festgestellt und dem Einnehmer auf Nachtragslisten mitgeteilt, die die Unterschrift des Kommissars tragen. Der Einnehmer hat seinerseits die Steuerpflichtigen von der Abänderung der Deklaration in Kenntnis zu setzen und für den Eingang der Steuersumme Sorge zu tragen.

Allgemein wird diesem Bescheide ein Formular beigelegt, auf dem der Steuerpflichtige bestätigen kann, daß er sich mit der Nachveranlagung einverstanden erklärt. Sobald dies geschehen ist, begibt er sich aller Berufungsrechte[12]). Eine genaue Prüfung aller Deklarationen ist nicht möglich. Deshalb greift man sich die bedeutenderen zu einer umfassenden Durchsicht heraus und übernimmt bei den anderen die Deklarationsangaben in die Veranlagung. Es vergeht auch damit eine lange Zeit nach Abgabe der Steuererklärung.

Aus dem Fehlen eines Steuerbescheides in solchen Fällen, in denen von der Veranlagung nicht abgewichen worden ist, haben sich häufig Unzuträglichkeiten ergeben. Die Veranlagung soll zwar innerhalb einer Frist von drei Jahren[13]) abgeschlossen sein, jedoch haben die Steuerpflichtigen oft beklagt, daß auch diese Zeit für die Ungewißheit, ob die Steuerakten eines Jahres geschlossen sind, zu groß sei. Vielfach wurden dadurch Geschäftsleute in ihren Dispositionen gehindert. Deshalb sind die Vereinigten Staaten dazu übergegangen, ein Abkommen zwischen dem Kommissar und dem Steuersubjekt zu ermöglichen, das besagt, daß mit Zustimmung des Schatzsekretärs bestimmte Steuerakten endgültig geschlossen werden, d. h., daß von keiner

[12]) Montgomery, Income Tax Procedure, Seite 215.
[13]) Gesetz von 1926, Sect. 277.

Seite mehr Ansprüche irgendwelcher Art daraus gestellt werden können. Eine Ausnahme besteht nur, wenn sich nachträglich Betrug des Zensiten herausstellt[14]).

Auf der anderen Seite kann die Veranlagungsfrist durch Übereinkommen mit dem Steuerpflichtigen verlängert werden[15]).

Ein bemerkenswertes Ergebnis der Untersuchung amerikanischer Steuerverhältnisse ist die Feststellung, daß keine Klarheit über den Gesetzesbegriff „Determination and Assessment", welcher „Berechnung und Veranlagung" bedeutet, und den Zeitpunkt seiner Ausführung vorhanden ist[16]). Daraus ergeben sich Unstimmigkeiten in dem Fristenlauf.

Die Steuerbehörde meint, daß eine Veranlagung erfolgt ist, sobald der Kommissar die Nachtragslisten an die Einnehmer unterzeichnet hat. Die Steuerpflichtigen können demzufolge später benachrichtigt werden, ohne daß dieses auf den Termin einen Einfluß hat. Demnach wäre die Veranlagung ein interner Vorgang, von dem das Steuersubjekt nicht sofort etwas zu erfahren braucht.

Demgegenüber stehen aber zahlreiche Gerichtsentscheidungen, die bei der Begriffsbestimmung auf der allgemeinen Besitzsteuer fußen. Nach ihnen umfaßt die Veranlagung:

1. die Berechnung der Steuer,
2. die Eintragung in ein der öffentlichen Einsichtnahme zugängliches Register.

Wenn man Montgomery folgt[17]), dann müßte eine gerechte Interpretation sagen, daß Determination (Berechnung) die Festsetzung der Steuerschuld und die Absendung der Listen an den Einnehmer bedeutet, wohingegen der Begriff Assessment (Veranlagung) den Empfang der Listen durch den Einnehmer und die Benachrichtigung der Zensiten innerhalb der gesetzlichen Frist in sich schließt. Wenn davon abgegangen wird, sind Schwierigkeiten unvermeidlich, sobald eine Liste verloren geht, oder in einer Dienststelle liegen bleibt, ehe sie erledigt wird. Die Behörde nimmt dann Verzug des Steuerpflichtigen an, dieser unter Umständen Überschreitung der Verjährungsfrist.

Für das als mitteleuropäisch bezeichnete Verfahren sind die Verhältnisse in Deutschland kennzeichnend insofern,

[14]) Revenue Act of 1921 Sect. 1312.
[15]) Montgomery, Income Tax Procedure, Seite 225.
[16]) Montgomery, Income Procedure, Seite 221.
[17]) Montgomery, Income Tax Procedure, Seite 222.

als in den Veranlagungsprozeß die Tätigkeit von Kommissionen eingeschaltet ist, die zu mehr oder minder großen Teilen aus Laien zusammengesetzt sind.

Die eingehenden Deklarationen werden von den zuständigen Beamten geprüft und gegebenenfalls abgeändert. Die so festgestellten Ergebnisse werden auf dem sogenannten Verrechnungsbogen vermerkt und den Steuerausschüssen zugeleitet, deren Zustimmung bei jedem Veranlagungsakt erforderlich ist.

Über ihre Aufgaben ist bereits gesprochen worden[18]), desgleichen sind sie einer allgemeinen Kritik unterzogen worden. Es soll nun noch eine spezielle Kritik in ihrem Geschäftsverfahren gegeben werden[19]).

In seltenen Fällen wird eine Beanstandung der behördlicherseits erfolgten Veranlagung stattfinden. Wo dies dennoch versucht wird, ist die Kräfteverteilung zu ungleich, da sich Laien und Sachverständige gegenüberstehen. Der Vertreter der Finanzbehörde wird in der Mehrzahl der Fälle seinen Ansichten auch die nötigen Argumente zur Seite zu stellen wissen, so daß sich von der Gegenseite recht wenig dagegen einwenden lassen wird. Nur in seltenen Fällen, in denen ein Mitglied besonders gut unterrichtet ist, werden also die behördlich vorgenommenen Veranlagungen geändert zu werden brauchen.

Wenn der Berechnungsbogen die Ausschüsse durchlaufen hat und gegenseitige Übereinstimmung erzielt worden ist, kommt er an das Finanzamt zurück, und der Steuerbescheid wird dem Zensiten erteilt. Er ersieht daraus seine Steuerschuldigkeit und erhält gleichzeitig eine Belehrung über die ihm zur Verfügung stehenden Rechtsmittel.

Auch für Deutschland gilt die Beobachtung, daß eine durchgreifende Bearbeitung der Masse der Deklarationen nicht möglich ist. Man fußt auf den Erklärungen und nimmt sich nur bestimmte zur genauen Einsicht und Nachprüfung heraus.

Von diesem Verfahren finden sich in den Staaten, die das mitteleuropäische Verwaltungssystem übernommen haben, nur geringfügige Abänderungen. So werden in Italien und in den alten ungarischen Gebieten der Tschechoslowakei die Veranlagungslisten vor ihrer Abschließung noch einmal öffentlich zur Kenntnisnahme ausgelegt. In dem Schweizer

[18]) s. o. Seite 21.

[19]) Auskünfte bei einem Finanzamt, von einem Beamten, der oft in Steuerausschußsitzungen den Vorsitz führte.

Kanton Luzern erfolgt ein Steuerbescheid in solchen Fällen nicht, in denen die Deklaration unverändert übernommen worden ist. Die Erledigung der Veranlagungsarbeiten wird „in geeigneter Form bekanntgegeben", wie der Gesetzestext besagt. Wesentlich ist, daß in Luzern eine Veranlagung nur alle vier Jahre erfolgt, wobei in den freien Berufen in der Regel das Durchschnittseinkommen dieser Periode, bei den Lohn- und Gehaltsempfängern das des Vorjahres zugrunde gelegt wird. Zur öffentlichen Rechnungslegung verpflichtete Unternehmen werden jährlich veranlagt. Ähnliche Bestimmungen hat Italien für die Besteuerung des Einkommens aus Industrie, Handel, Besoldungen und Pensionen aufzuweisen. Auch hier findet grundsätzlich eine Neuveranlagung nur in zweijährigen Zeiträumen statt. Haben sich dann die Verhältnisse nicht geändert, wird die Veranlagung ohne erneute Deklaration in die neue Steuerperiode übernommen.

Die den deutschen Steuerausschüssen entsprechenden Institutionen tragen in der Mehrzahl den Namen „Schätzungskommissionen", in der Schweiz „Gemeindesteuerkommissionen".

**Frankreich als Repräsentant der Pauschalierung und ihre Anwendung in den übrigen Staaten.**

Diesen Staaten, die die Steuer in der Hauptsache nach dem tatsächlich erzielten Einkommen berechnen, steht Frankreich gegenüber. Das Grundprinzip der französischen Einkommensteuerveranlagung ist offensichtlich zur Pauschalierung überall dort zu greifen, wo es nur irgend angängig ist. Das Widerstreben des französischen Volkes gegen Deklarationen und behördliches Eindringen in die persönlichen Verhältnisse ist so groß, daß die Einkommensteuergesetzgebung jeden Ausweg benutzte, der sich ihr bot, um ein tieferes Eindringen in die Einkommensverhältnisse des Zensiten zu vermeiden. Der Quellenabzug ist bei dem Einkommen aus dem Kapitalertrage weitgehend durchgeführt, für Einkommen aus Gehältern, Renten und Pensionen braucht das Steuersubjekt keine Erklärung abzugeben, sondern der Arbeitgeber hat die notwendigen Nachweisungen zu liefern. Einzig in Cédule V, in der die Einkommen der nichthändlerischen Berufe besteuert werden, herrscht der Deklarationszwang, da keine Behelfsmaßnahmen zum Ziel führen.

Der Steuerpauschalierung unterliegen die Cédules I bis IV, denen Einkommen aus bebautem und unbebautem Grundbesitz, aus dem Betrieb der Landwirtschaft, des Handels und

der Industrie angehören. Dabei bleibt aber zu beachten, daß jeder Steuerpflichtige die Veranlagung nach dem tatsächlichen Einkommen verlangen kann, wenn er die erforderlichen Voraussetzungen erfüllt, eine Deklaration abgibt und Einsicht in die Bücher gewährt. Bei Gesellschaften, die zur öffentlichen Rechnungslegung verpflichtet sind, findet in jedem Falle die Besteuerung unter Zugrundelegung der Buchführung statt.

Der weitgehenden Bedeutung entsprechend, welche die Pauschalierung im französischen Einkommensteuersystem einnimmt, ist das Bewertungsverfahren gut durchgebildet. Die Steuerpflichtigen sind bei der Pauschalierung der Cédules I und II berufen, durch ihre Standesvertretungen an dem Verfahren teilzunehmen[20]). Um die Sätze der Wirklichkeit anzupassen, sind in solchen Fällen, in denen häufige Änderungen zu erwarten sind, die Perioden für die Neubewertung stark verkürzt. Diese finden bei bebautem Grundbesitz sechsjährig, bei unbebautem zwanzigjährig, bei der Landwirtschaft und bei Handel und Industrie jährlich statt.

Die starke Pauschalierung hat zur Folge, daß die französiche Einkommensteuer einen erheblichen ertragssteuerartigen Einschlag erhält. Die Besteuerung der Cédules I bis IV trifft weniger die Person als die Sache. Sie ist dem Wesen der Ertragssteuer entsprechend mehr Real- als Personalsteuer[21]). Bestärkt wird diese Auffassung durch die Tatsache, daß die Besteuerung der Cédules I bis IV dem Steuergeheimnis nicht unterliegt. Eine Ausnahme bilden nur die Fälle, in denen die Veranlagung nach dem tatsächlichen Einkommen bevorzugt wird[22]). Diese Meinung kann auch nicht durch die Beobachtung gemildert werden, daß Existenzminimum und Familienabzüge Berücksichtigung finden.

Demzufolge stellt auch erst die „Impôt générale" die eigentliche Einkommensteuer Frankreichs dar[23]), in welcher modernen theoretischen Auffassungen in großem Umfange Rechnung getragen ist. Immerhin muß auch sie an dem Verfahren der Impôt Cédulaire kranken, da deren Veranlagungsergebnisse übernommen werden, und daher von einer Erfassung des tatsächlichen Einkommens vielfach nicht die Rede sein kann.

Vollständig können jedoch auch die anderen Staaten

[20]) Loi, 1917, Art. 8 und 17.
[21]) Bocquet, L'Impôt sur le Revenue, Paris 1921, Seite 53, 106, 136.
[22]) Bocquet, L'Impôt sur le Revenue, Seite 137.
[23]) Bocquet, L'Impôt sur le Revenue, Seite 463.

nicht auf die Anwendung der Pauschalierung verzichten. Wo sich das Einkommen nicht an den Quellen erfassen läßt und die Möglichkeit fehlt, die Bezüge durch eine geordnete Buchführung festzustellen, bleibt nur übrig, zur Festsetzung von Pauschalbeträgen zu greifen. Hierunter fallen vor allen Dingen die kleinen Betriebe der Landwirtschaft und des Gewerbes. Auch Deutschland, das in der Erfassung so scharf vorgeht, muß sich in diesem Falle bescheiden. Die einzige Möglichkeit, um einigermaßen zufriedenstellende Ergebnisse zu erzielen, war eine Berichtigung der alten Kataster. Diese ist durch das Reichsbewertungsgesetz eingeleitet worden. Nebenher läuft allerdings noch das Bestreben der Finanzämter, durch Druckmittel auch die kleineren Betriebe zu einer Buchführung zu zwingen.

Die Besteuerung an der Quelle versagt auch bei der englischen Einkommensteuer in Sched. B, welcher die Pächter von Grund und Boden eingegliedert sind. Hat man auch einen gewissen Anhalt in dem festgelegten Pachtzins, so kann das Reineinkommen je nach der Art der Bewirtschaftung wesentliche Abweichungen aufweisen. So hat sich die englische Gesetzgebung behelfen müssen und stellt den annual value, den Jahreswert, im Wege der Pauschalierung fest. Da dieses Verfahren für den ganzen Umfang der Sched. B gilt, ohne Rücksicht darauf, ob tatsächlich Buchführung vorhanden ist, kann man von einem ertragsteuerartigen Einschlag sprechen. Jedes Steuersubjekt hat allerdings das Recht, die Veranlagung nach dem Reineinkommen zu verlangen. Der „annual value" wird jedoch so entgegenkommend berechnet[24]), daß von dieser Möglichkeit kaum Gebrauch gemacht wird[25]).

Zu welch unerwünschten Folgen eine übermäßige Anwendung des Pauschalierungsverfahrens führen kann, zeigt das Beispiel Sowjetrußlands. Die Ausführungsbestimmungen des Einkommensteuergesetzes empfehlen den Steuerkommissionen zur Kontrolle der Deklarationen Normalgewinne heranzuziehen. Zu diesem Zweck werden in jedem Steuerbezirk besondere Tabellen von Steuerzahlergruppen geschaffen, die dazu dienen sollen, normale Prozentverhältnisse des Gewinnes zum Umsatz für einzelne Betriebsgruppen festzustellen.

[24]) Popitz, Art. Einkommensteuer Handw. der Staatsw., IV. Auflage.

[25]) Im Gegensatz zu Bühler, Die englische Einkommensteuer, Berlin 1925, Seite 20, der aus dieser Tatsache schließen zu müssen glaubt, daß landwirtschaftliche Buchführung auch in England noch keine allgemeine Erscheinung ist.

In der Praxis werden diese Normalsätze in allzu großem Ausmaß verwendet, wodurch die Einkommenbesteuerung bei Handel und Gewerbe von dem tatsächlichen Einkommen wesentlich abweicht. Deshalb betont in neuester Zeit die Steuerverwaltung stärkere Heranziehung der wirklichen Verhältnisse und Berücksichtigung der vorgelegten Handelsbücher[26]).

Auch ein Beispiel für das Kontrahieren der Steuerbehörde mit einer Gruppe von Steuerpflichtigen derselben Gattung bei der Pauschalierung läßt sich in der Steuergeschichte finden. In Spanien werden Literaten und Artisten zu Steuerzwangsinnungen zusammengeschlossen. Diese haben jährlich gruppenweise die Einnahmen des vergangenen Jahres zu ermitteln, wonach die Steuerschuldigkeit festgesetzt wird[27]).

[26]) Haensel, Das Steuersystem Sowjet-Rußlands, Berlin 1926, Seite 72.
[27]) Hünlich, Diss. Die spanische Steuerverfassung, Breslau, Seite 46.

## 4. Kapitel

# Die Steuereinhebung.

### Die Theorie der „Totalzahlungen“ und ihrer Modifikation durch „Raten- und Vorauszahlungen“, sowie die Theorie des Quellenabzuges.

Bei der Einhebung der Einkommensteuer haben sich zwei große Systeme herausgebildet. Das eine von ihnen erhebt die Steuer auf der Grundlage der Veranlagung von dem Steuerpflichtigen. Es soll als das System der „Totalzahlungen“ bezeichnet werden. Im Gegensatz dazu steht das unter dem Namen „Quellenabzug“ bekannte Verfahren, das die Steuer durch den Einkommenzahler von der Einkommenssumme abziehen und an die Behörde abführen läßt. Dieser handelt als ein Organ der Steuerbehörde, die Steuereinziehung ist an ihn in gewissem Sinne delegiert. Der Steuerpflichtige kommt hierbei mit der Steuereinhebung nicht in Berührung.

Eine theoretische Untersuchung der Vorzüge und Mängel dieser beiden Methoden kann nur in enger Verbindung mit den Problemen der Veranlagung erfolgen, da Steuerveranlagung und Steuererhebung auf das engste miteinander verbunden sind.

Der größte Vorteil des Systems der „Totalzahlungen“ liegt darin, daß die Steuerschuld endgültig feststeht, sobald der Termin zur Entrichtung der Steuersumme herangkommen ist. Sämtliche dem Steuerpflichtigen zustehenden Vergünstigungen sind berücksichtigt, das Einkommen ist bewertet, kurz die Veranlagung ist abgeschlossen. Daraus ergibt sich eine große Einfachheit im Verwaltungsapparat, der mit der Einhebung betraut ist. Das Steuersoll jedes Pflichtigen wird verbucht, und man braucht nur für den Eingang der Steuerschuldigkeit Sorge zu tragen.

Demgegenüber stehen aber auch wesentliche Nachteile. Die Wirtschaft des Steuerpflichtigen erfährt eine starke Belastung, sobald die Staatsgewalt an ihn mit der Forderung herantritt, die Steuerschuldigkeit des ganzen vorhergegangenen Jahres an einem Zeitpunkt zu begleichen, besonders da in allen Kulturstaaten die Steuersätze infolge wachsender Staatsaufgaben eine beträchtlich Höhe erreicht haben.

Doch auch der Fiskus hat bei einer solchen Handhabung des Steuereinzuges manche Schäden und Unzuträglichkeiten zu erleiden. Die Staatskassen benötigen in der heutigen Zeit außerordentlich hohe Mittel, und daher ist es ein unhaltbarer Zustand, wenn zwischen Entstehung des Einkommens und der Abführung des darauf entfallenden Staatsanteiles eine längere Zeit vergeht, muß man doch bei im Anfang des Steuerjahres entstehenden Einkommen mit einer Frist von zirka $1^1/_2$ Jahren rechnen.

Hierzu kommt die Erfahrung, daß nach so langer Zeit gewisse Steuereingänge für den Staat ausfallen. Von manchem ist die Steuerschuld nicht mehr einzutreiben, da er unvermögend geworden ist, dieser ist ohne Begleichung seiner Steuerschuld weggezogen und nicht mehr auffindbar, oder in anderer Weise dem Machtbereich der staatlichen Organe entrückt.

Ferner tritt eine unerwünschte Ungleichmäßigkeit im Laufe der Staatsfinanzen ein, deren Folgen zur Nationalwirtschaft in Beziehung gesetzt, sehr bedenklich sein können. Wie oben bereits gesagt, werden die Steuersummen in einem kurzen Zeitraum den wirtschaftenden Individuen entzogen und dem Staate zugeführt. Dieser sieht sich im Besitz großer Mittel, für die er auf einmal keine Verwendung hat. Er ist also gezwungen, dieselben in der Wirtschaft anzulegen, um sie dann im Verlaufe des Steuerjahres wieder herauszuziehen. Eine derartige Belastung des Geldmarktes mit plötzlichem großen Angebot und dem folgenden Herausziehen ist nicht wünschenswert.

Diese Nachteile bewirken in ihrer Gesamtheit, daß man bestrebt ist, eine Erhebungsmethode zu schaffen, die die Unzulänglichkeiten vermindert. Dabei liegt es nahe, zu „Ratenzahlungen" zu greifen. Die Belastung für den Steuerpflichtigen verteilt sich dabei auf mehrere Termine und ebenso die Steuereingänge des Staates. Jedoch wird der eine Nachteil verschlimmert, daß der Staat noch länger auf seinen Steueranteil warten muß und die Gefahr der Steuerausfälle wächst.

Dieser Umstand bringt mit sich, daß die Länder, in denen der Staatsbedarf besonders groß ist, sich veranlaßt sehen, die Einziehung der Steuer zu beschleunigen und zu verschärfen.

So findet in neuerer Zeit das System der „Steuervorauszahlungen" Eingang in die Steuerverfassung der Staaten. Sein Wesen ist dahin zu charakterisieren, daß die Ratenzahlungen auf die Steuerschuldigkeit im voraus, d. h. vor der

endgültigen Veranlagung, als einstweilige Abschlagszahlungen geleistet und dann auf die resultierende Gesamtschuldigkeit des Steuerjahres angerechnet werden. Sie sollen der bis zu ihrer Entrichtung entstandenen Steuerschuld ungefähr entsprechen. Auf diese Weise kommt der Staat nach kurzer Zeit in den Besitz der ihm zustehenden Steueranteile.

Die bei der Ratenzahlung zu Bedenken Veranlassung gebenden Mängel sind also bei dieser Erhebungsmethode aufgehoben. Leider erscheinen aber wieder neue. Die Steuerbehörde kann sich nicht damit zufrieden geben, die Bestimmung der Höhe einer jeden Vorauszahlung in das völlig freie Ermessen des Steuerpflichtigen zu stellen. Wenn ihm auch hier nicht die Absicht der Steuerhinterziehung unterschoben werden soll, so ist doch mit Gewißheit anzunehmen, daß er es vorzieht, einen möglichst großen Teil der eigentlich abzuführenden Geldmittel eine Zeitlang für sich zurückzubehalten, um sie im eigenen Geschäftsbetrieb oder dem anderer arbeiten zu lassen, da sie ihm dann noch Gewinne abwerfen.

Die Behörde muß sich also ein Mitbestimmungsrecht sichern, und es liegt am nächsten, die Grundlage hierfür in der Steuerveranlagung des Vorjahres zu suchen. Man nimmt an, daß die Einkommensverhältnisse der betreffenden Person in dem neuen, laufenden Steuerjahr dieselben sein werden und teilt die alte Steuerschuldigkeit in die vorgesehene Ratenzahl auf, die dann als kommende Vorauszahlungen zu leisten sind.

Aus einem solchen Verfahren ergeben sich jedoch unter Umständen große Härten für den Steuerpflichtigen. In Zeiten sich verschärfender wirtschaftlicher Depression werden bei vermindertem Einkommen diese nach dem Vorjahr festgesetzten Vorauszahlungen zu hoch sein. So werden dem wirtschaftenden Individuum zu den bestehenden Schwierigkeiten noch neue von dieser Seite aus auferlegt. Das so sehr benötigte Geld wird ihm in höheren Summen als gerechtfertigt, zumindest vorläufig, entzogen. Im entgegengesetzten Falle, in Jahren ansteigender wirtschaftlicher Rentabilität, ist der Fiskus der Benachteiligte, da er geringere Beträge erhält, als ihm de facto zustehen.

Es lassen sich nun auch gesetzliche Bestimmungen finden, die bei stark veränderten Einkommensverhältnissen eine Neuregelung der Vorauszahlungen ermöglichen. Aber immer werden solche Verfahren eine große Belastung des Verwaltungsapparates darstellen. Ohne umfangreiche Beweisführung durch den Pflichtigen kann sich die Steuerbehörde

nicht bereitfinden lassen, den Ansprüchen in dieser Richtung zu willfahren.

Wenn hier die Vorzüge und Mängel des Systems der „Totalzahlungen", von dem Raten- und Vorauszahlungen nur Modifikationen sind, nach allen Seiten beleuchtet wurden, so läßt sich sagen, daß die Methode der Vorauszahlungen allen Anforderungen moderner Steuererhebungstechnik entspricht. Es ist zu erwarten, daß sich allmählich weitere Länder diesem Modus in ihren Steuerverfassungen anschließen werden, sobald sie zu einer Neuregelung der Steuererhebung schreiten werden.

*

Eine ganz anders geartete Form der Steuererhebung ist der „Quellenabzug". Sein Wesen ist oben bereits kurz charakterisiert worden. Er tritt vorwiegend bei der Besteuerung des Arbeitslohnes und bei der des Kapitaleinkommens in Erscheinung.

Ein wichtiger Faktor, der bei der Einführung des Abzuges vom Arbeitslohn bestimmend mitwirkt, ist das Bestreben, die Steuerzahlung den Bedürfnissen der wirtschaftlich schwächeren Steuerzahler anzupassen, die ihre Löhne oder Gehälter monatlich oder wöchentlich empfangen. Die Steuer wird in demselben Moment eingezogen, in dem sie ihr Einkommen erhalten. Auf diese Weise wird die Steuerentrichtung gleichmäßig über das ganze Jahr verteilt und somit den Betroffenen nicht in dem Maße fühlbar, als wenn sie in größeren Zeiträumen größere Summen zu zahlen hätten. Die Steuererhebung ist ihrer auf kürzere Zeiträume eingerichteten Wirtschaftsführung angepaßt.

Wenn in den Lohnabzug auch solche Personen mit hohem Einkommen einbezogen werden, denen größere Zahlungen kaum Schwierigkeiten machen würden, so liegt das daran, daß man die Methode des Quellenabzugs in konsequenter Durchführung des Gedankens auf alle Gehaltsempfänger auszudehnen pflegt.

Auf der anderen Seite erwachsen der Behörde mannigfache Vorteile im Verwaltungsbetriebe der Steuer. Sie wird der Mühe enthoben, die große Zahl der Lohn- und Gehaltsempfänger, soweit sie kein anderweitiges Einkommen haben, am Schlusse des Steuerjahres unter Zugrundelegung von Deklarationen förmlich zu veranlagen. Ferner fließen ihr die Steuern nicht in einer Unzahl kleiner Beträge zu, sondern sie erhält diese gesammelt von den Arbeitgebern[1]). End-

[1]) Wagner, Finanzwissenschaft II, Seite 656.

lich wird die Gefahr von Steuerausfällen bei den diesem Verfahren Unterliegenden so gut wie ganz beseitigt.

Gegen das System ist vielfach eingewendet worden, daß sich steuerliche Feinheiten, wie Anwendung des progressiven Tarifes, Berücksichtigung des Familienstandes nicht handhaben lassen. Diese Argumente sind jedoch widerlegt durch die Erfahrungen in Deutschland und Deutsch-Österreich, die zeigen, daß in dieser Hinsicht bei dem Verfahren des Lohnabzuges kein Unterschied zu dem Verfahren bei jährlicher Veranlagung besteht.

Eine besondere Bedeutung gewinnt die Erhebungsform des Quellenabzuges bei der Besteuerung des Kapitaleinkommens, wie es bei Zinsen, Dividenden, Tantiemen und dergl. in Erscheinung tritt. Hierbei ist er viel längere Zeit und viel allgemeiner angewendet als beim Lohnabzug, zu dem die Staaten erst in der neueren Zeit überzugehen beginnen. Beim Kapitaleinkommen ist der Moment der Zinszahlung meistenteils der einzige Augenblick, an dem das Einkommen mit einiger Zuverlässigkeit erfaßt werden kann. Später wird es den Einkommensträgern ohne große Schwierigkeiten möglich, die aus dieser Quelle erhaltenen Bezüge der Steuerbehörde zu verheimlichen.

Der Kapitalschuldner, der zum Abzug und zur Abführung der Steuer verpflichtet ist, wird dagegen im allgemeinen kein Interesse daran haben, sich wegen des Vorteiles der Gläubiger schweren Strafen auszusetzen. Der Quellenabzug stellt also in diesem Falle eine höchst wirksame Kontrollmaßnahme dar[2]).

Jedoch gewinnen die gegen den Lohnabzug hervorgebrachten Bedenken, daß sich die Besteuerung nur roh nach einem proportionalen Satze vollziehen kann, bei dem Kapitalabzug eine gewisse Berechtigung. Diese Art des Einkommens fließt aus so vielen Einzelquellen, daß es nicht möglich erscheint, in jeder Einzelphase des Abzuges die Tariffeinheiten einer modern angelegten Einkommensteuer anzuwenden. Der Staat muß sich mit einem proportionalen Satze begnügen.

Trotzdem aber gehen die Bedenken durch Vornahme einer zusammenfassenden Deklaration und Veranlagung zu beheben. Es ist dann nicht mehr Verheimlichung von Bezügen zu befürchten, da das Material zur Nachprüfung durch die Mitteilungen der Kapitalschuldner vorhanden ist.

Wichtigkeit bekommt ein solches Verfahren für Steuerpflichtige, deren Einkommen die steuerfreie Minimalgrenze

[2]) Meisel, Britische und deutsche Einkommensteuer, Seite 243.

nicht übersteigt. In diesem Falle werden dann öftere Rückzahlungen damit verbunden sein.

Im übrigen kann die Besteuerung des Kapitaleinkommens ohne Berücksichtigung der gesetzlichen Abzüge als eine gerechtfertigte Höherbelastung fundierter Einkommen betrachtet werden.

Sobald ein Steuerpflichtiger jedoch in einen höheren Tarifsatz mit einem Teil seines Einkommens hineingehört, dann wird sich das für die Erfassung des Kapitaleinkommens aus der Deklaration ergeben und dann werden Nachzahlungen zu leisten sein.

Oftmals wird der Steuerabzug als das allein Erstrebenswerte in der Steuererhebung angesehen. Er bringt, so sagt man, der Steuerbehörde große Arbeitsersparnis und damit Kostenverminderung, da ein großer Teil der Aufgaben der Steuerbehörden auf Arbeitgeber bzw. Kapitalschuldner abgewälzt wird. Die Vorteile und Nachteile wurden oben dargelegt und gezeigt, daß Staaten, die gezwungen sind mit Steuerbelastungen bis in wirtschaftlich nicht sehr starke Bevölkerungsschichten vorzudringen, kaum an dieser Erhebungsform vorübergehen können. Doch vor einer solchen generellen Einschätzung sollte man sich hüten. Wer erst einmal genauer den Betrieb von Finanzämtern beobachtet hat, der wird erstaunt sein zu sehen, welch großes Büro, dem noch eine Anzahl Beamter, die den Außen- und Kontrolldienst besorgen, zugeteilt sind, für die Bearbeitung des Steuerabzuges tätig ist.

### Die Anwendung der Total-, Raten- und Vorauszahlungen in den einzelnen Staaten.

Totalzahlungen in voller Reinheit, d. h. ohne die Möglichkeit für Ratenzahlungen zu bieten, sind in der modernen Steuergeschichte selten vertreten. In England werden davon betroffen

1. Einkommen der Einzelpersonen unter Sched. D, soweit es arbeitslos ist und
2. die Steuer der Gesellschaften und Körperschaften unter Sched. B und D.

Die Steuer ist spätestens am 1. Januar zu entrichten.

Auch Polen besitzt einen Zahlungsmodus, der ohne Bedenken hierunter gerechnet werden kann. Das polnische Gesetz sieht zwar eine Steuerentrichtung nach erfolgter Veranlagung an zwei Terminen vor. Doch da die Termine hierfür der 15. XI. und 15. XII. sind, die Zwischenfrist also nur

einen Monat beträgt, ist wohl eine kleine Erleichterung für die Steuerzahler vorhanden. Von einer Ratenzahlung, die eine gewisse gleichmäßige Verteilung der Termine über das ganze Jahr voraussetzt, ist diese Regelung jedoch weit entfernt.

Die Gesetzgebung der Vereinigten Staaten sieht ebenfalls eine Steuerentrichtung in einer Summe bei Abgabe der Steuererklärung vor. Jedoch wird diese Bestimmung in der Praxis dadurch hinfällig, daß der Steuerpflichtige die Möglichkeit hat, die Zahlung in vierteljährlichen Raten zu leisten.

Das System der Ratenzahlungen hat eine weite Verbreitung in den Einkommensteuergesetzen der einzelnen Staaten gefunden. Die näheren Ausführungsbestimmungen sind jedoch so mannigfaltig, daß in einzelnen Fällen bei näherer Untersuchung überraschende Ergebnisse gezeitigt werden. Zum Teil sind den Ratenzahlungen Methoden zuzurechnen, die bei der ersten Betrachtung den Eindruck machen, daß sie dem Quellenabzugsverfahren angehören, andererseits finden sich wieder Ratenzahlungen, die dem Verfahren der Vorauszahlung eingegliedert werden könnten.

Die Steuerentrichtung an zwei Terminen kennen England und die Schweizer Kantone. In England sind demgegenüber in den letzten Jahren Stimmen laut geworden, die eine Vermehrung der Zahlungstermine wünschen. Diesen Forderungen stellt die Königliche Kommission erhebliche Bedenken gegenüber[3]). Zunächst würde eine solche Maßnahme die Verwaltung erheblich belasten und neue Erhebungskosten verursachen. Dabei darf aber auch nicht vergessen werden, daß nach dem augenblicklichen Modus die erste Rate erst am 1. Januar fällig wird, nachdem also $^3/_4$ des Veranlagungsjahres verflossen sind, und die zweite am 1. Juli, $^1/_4$ Jahr nach Beendigung desselben. Es würde sich also bei einer Vermehrung der Termine nur um eine Früherlegung handeln können, was kaum im Interesse der Steuerpflichtigen liegen dürfte. Weiterhin würden verwaltungstechnische Schwierigkeiten entstehen, weil die Zeit für die Vornahme der Veranlagung und die Entscheidung von Berufungen verkürzt würde. Deshalb sieht die Kommission keine Notwendigkeit, in dieser Richtung neue Vorschläge zu machen.

Die Ratenzahlung in vierteljährlichen Terminen besitzen die Vereinigten Staaten und die Tschechoslowakei. In den Vereinigten Staaten ist die erste Summe bei Abgabe der

[3]) Report of the Royal Commission, Seite 130.

Steuerdeklaration zu entrichten[4]). Es findet sich also die eigenartige Erscheinung, daß die Zahlungspflicht beginnt, bevor noch die Steuerbehörde eine Veranlagung vorgenommen hat. Der Grund für diese Bestimmung ist in der zentralisierten Verwaltung zu suchen, die mit sich bringt, daß oft eine lange Zeit bis zur Erledigung der Veranlagungen vergeht. Man könnte versucht sein, diese Erhebungsform unter die Kategorie der Vorauszahlungen zu rechnen. Dem widerspricht aber die Tatsache, daß die Steuern erst für ein bereits abgelaufenes Steuerjahr gezahlt werden. Zu rechtfertigen ist es jedoch, wenn man sagen würde, daß ein System von Ratenzahlungen vorliegt, das starke Momente der Steuervorauszahlung in sich trägt. Denn ein Charakteristikum dieser, umfangreiche Nach- und Rückzahlungen, macht sich auch in den Vereinigten Staaten bemerkbar, sobald nämlich die Steuerbehörde von den Deklarationen abweicht.

In Frankreich verteilen sich die Raten auf die vier letzten Monate des Jahres oder wenn die Veranlagung schon vorher abgeschlossen ist, auf jeden einzelnen Monat bis zum Jahresende in gleichen Raten. Lediglich für das Jahr 1925 ist von diesen Bestimmungen abgewichen worden. Die Finanznot des Staates machte es notwendig, auf die Ratenzahlungen zu verzichten und die Steuerleistung in einer Summe zu verlangen[5]).

Zu diesen Formen der Ratenzahlung kommen noch einige Steuersysteme, bei denen diese Erhebungsart verschleiert in Erscheinung tritt. Hierzu gehören Polen und die Tschechoslowakei, soweit nur die Länder Böhmen, Schlesien und Mähren betrachtet werden, da die Tschechoslowakei noch keine einheitliche Neuregelung ihrer Einkommensteuergesetzgebung vorgenommen hat und in den alten Gebieten der ungarischen Monarchie das alte Gesetz Ungarns besteht. Polen und die der Tschechoslowakei zugefallenen ehemaligen Gebiete Österreichs besteuern das Lohn- und Gehaltseinkommen im Wege des Abzugsverfahrens durch den Arbeitgeber. Hierbei ist aber bemerkenswert, daß die Grundlage die abgeschlossene Veranlagung des Vorjahres bildet. Der Arbeitgeber erhält von der Finanzbehörde eine Benachrichtigung, nach der er den Steuerabzug vorzunehmen hat.

Bei Anwendung der im Anfang des Kapitels aufgestellten theoretischen Betrachtungen läßt sich sagen, daß es sich in diesem Falle nicht um einen Lohnabzug handelt, wenigstens

[4]) Law 1921 Sect. 250.

[5]) Barreillier-Fouché, L'Impôt foncier, Paris 1926, Seite 45.

nicht in dem Sinne wie er heute aufgefaßt wird, sondern um ein Ratenzahlungssystem, das der Periodik der Gehalts- und Lohnzahlungen angepaßt ist.

Steuervorauszahlungen in der engeren Fassung des Begriffes sind eine Erscheinung der modernsten Steuertechnik. Sie sind in Deutschland und Deutsch-Österreich in die Steuergesetzgebung übernommen worden, als die fortschreitende Geldentwertung Wege zu finden zwang, die dem Staate ermöglichten, Steuerbeträge in seinen Besitz zu bekommen, solange sie nicht ganz wertlos waren. Hätte er bis zu der Veranlagung damit warten wollen, dann erhielt er lediglich ein Stück Papier.

So halfen sich diese beiden Staaten dadurch, daß sie für jeden Steuerpflichtigen vierteljährliche Vorauszahlungen verlangten, die der bis dahin entstandenen Steuerpflicht entsprechen sollten.

Als dann die Währungsstabilisierung kam, die den hohen Staatsbedarf zeigte, behielt man diese Einhebungsform bei, um die aus den Steuern fließenden Mittel möglichst rasch zur Verfügung zu erhalten. Nun konnte man auch daran denken, eine Grundlage zu suchen, die eine feste Normierung für die Höhe der Vorauszahlungen abgab. Man fand sie in der Veranlagung des Vorjahres. Um Härten zu begegnen, legte man fest, daß eine Abänderung in der Höhe der Vorauszahlungen verlangt werden kann, sobald in Deutschland das Einkommen des laufenden Jahres sich um mehr als den fünften Teil, mindestens aber um M. 2000,— erhöht. oder um mehr als den fünften Teil, mindestens aber um M. 1000,— erniedrigt[6]). In Deutsch-Österreich ist die Grenze bei Einkommensminderung auf weniger als $^2/_3$ festgelegt. Die Termine Deutschlands für die Vorauszahlungen sind der 10. der Monate April, Juli, Oktober und Januar[7]), in Deutsch-Österreich der 1. der Monate März, Juni, September und Dezember.

Am Ende des Steuerjahres bleibt dann nur noch übrig, Schlußveranlagungen vorzunehmen, und Nach- bzw. Rückzahlungen zu leisten.

Steuervorauszahlungen im weiteren Sinne sind jedoch in der englischen Einkommensteuergesetzgebung seit langem bekannt. Sie unterscheiden sich von der modernen Definition dieses Begriffes dadurch, daß der Staat keinen Zwang auf ihre Entrichtung ausübt. Der Zensit kann nach seinem Ermessen diese Vorauszahlungen leisten und erhält dafür be-

[6]) Eink.St.Ges. 10. VIII. 25. § 99, 100.
[7]) Novelle zum Eink.St.Gesetz vom März 1926.

merkenswerterweise sogar eine Zinsvergütung von $2^1/_2$ % für das Jahr, aber nur sofern er der Sched. D angehört.

Die Verhandlungen der Königlichen Kommission[8]) haben jedoch ergeben, daß diese Bestimmung nur auf dem Papier steht. Es wird kein Gebrauch davon gemacht. Wenn man anregen will, die Steuern früher zu zahlen, dann müßte der Zinsfuß auf eine solche Höhe gebracht werden, daß er einen gewissen Vorteil verspricht. Das ist aber für ein Staatswesen nicht möglich, denn es ist mit der Staatsmoral nicht vereinbar, daß einige, die in der glücklichen Lage einer größeren Leistungsfähigkeit sind, aus der öffentlich rechtlichen Pflicht der Steuerzahlung Nutzen ziehen.

In einer anderen Beziehung ist diese vorhandene Bestimmung aber auch noch unlogisch. Sie wird einmal nur unter Sched. D gewährt, zum anderen findet sich keine korrespondierende Regelung bei Zahlungsverzug. Deshalb sind auch Wünsche auf Einführung von Verzugszuschlägen geäußert worden.

Die Kommission meint aber, daß eine so weitgehende Verallgemeinerung auf große Schwierigkeiten stoßen würde. Ein wesentlicher Teil der Steuern wird an der Quelle, also vor dem 1. Januar, einbehalten. Für alle diese Beträge müßte bei konsequenter Befolgung des Prinzips eine Zinsvergütung gewährt werden. Eine Maßnahme in dieser Richtung würde jedoch von Anbeginn zur Erfolglosigkeit verurteilt sein. So kommt die Kommission zu dem Ergebnis, daß eine Zinsvergütung für Vorauszahlungen bei einer Einkommensteuer, die außerdem noch in starkem Maße das Abzugssystem an der Quelle kennt, gänzlich ungeeignet ist.

Andererseits würde eine Einführung von Verzugszuschlägen, obwohl an und für sich gerechtfertigt, die Einnehmer mit einer großen und untragbaren Mehrarbeit belasten, eine Ansicht, die nach deutschen Erfahrungen nicht recht verständlich erscheint.

Deshalb schlägt sie vor, die Zinsvergütung abzuschaffen. Aber auch sie erkennt an, daß es unter Umständen für beide Teile von Wichtigkeit ist, Vorauszahlungen zu leisten, und befürwortet deshalb, Vorauszahlungszertifikate mit einem bestimmten Zinsfuß auszugeben, mit denen der Steuerpflichtige nach Belieben zahlen kann, ohne die endgültige Steuerschuld zu kennen.

Bei diesem interessanten Vorschlag handelt es sich also um besondere Papiere, die je nach der Zeit, in der sie ge-

[8]) Report of the Royal Commission, Seite 131 f.

kauft werden, einen entsprechenden Preisabschlag für die Zinsen bis zum Verfalltag erhalten. Auf diese Weise können sich auch die Zensiten anderer Schedulen dieses Vorteils bedienen.

Nicht zu ersehen ist jedoch, wie die Kommission ihre oben erhobenen ethischen Bedenken dadurch zerstreuen will, und auch bei diesem Verfahren wird der Staat nicht in der Lage sein, beträchtliche Zinsgewinne in Aussicht zu stellen.

### Die Behandlung des Quellenabzugsproblems in der Steuergeschichte.

Für die technische Durchführung des Quellenabzuges bei der Lohnsteuer ist wiederum die deutsche Reichseinkommensteuer vorbildlich geworden. Nach ihrem Muster haben Deutsch-Österreich und das Memelgebiet ihre Steuergesetze reformiert. Ein beschränkter Lohnsteuerabzug, der sich nur auf die Beamten öffentlicher Anstalten bezieht, besteht zwar in der überwiegenden Mehrzahl der Staaten schon lange. Aber daß er in einer so umfassenden Weise auf sämtliche Gehalts- und Lohnempfänger, die deutsche Gesetzesbezeichnung lautet „Einkommen aus unselbständiger Arbeit", angewendet werden könnte, hat man bis in die jüngste Zeit im Auslande für unmöglich gehalten. Als Beleg dafür mögen abermals die sonst vorbildlichen Untersuchungen der Königlichen Kommission und ihr Schlußurteil dienen[9]).

In den Kriegs- und Nachkriegsjahren kamen durch die scharfe Herabsetzung des Steuerminimums immer mehr Privatangestellte und Arbeiter in die Steuerpflicht hinein. Da die englische Steuerverwaltung bei diesen mit dem jährlichen Veranlagungsverfahren, das obendrein in Sched. D, zu der diese Gruppen gehörten, noch als Grundlage das dreijährige Durchschnittseinkommen vorsah, keine befriedigenden Ergebnisse erzielen konnte, führte man die vierteljährliche Veranlagung ein, die 1925 in eine halbjährige umgewandelt wurde[10]).

Trotzdem aber wurden, durch das Gehaltsabzugsverfahren bei den Staats- und Kommunalbeamten und durch das Beispiel anderer Länder angeregt, Stimmen laut, die das Lohnabzugssystem auch auf die englischen Arbeiter und Privatangestellten angewendet wissen möchten.

---

[9]) Report of the Royal Commission, Seite 108 ff

[10]) Siehe oben Seite 32.

Die Verfechter des Lohnabzuges glauben, daß dieser die Unpopularität der Steuer mindern würde. Sie meinen, daß die Abneigung gegen diese Institution von dem Staate auf die Arbeitgeber abgewälzt würde. Ferner würde das Steueraufkommen gesichert und dem Steuerpflichtigen die Zahlung erleichtert.

Die Kommission befürwortet jedoch, daß man es bei dem alten Verfahren beläßt. Einmal würden sich durch eine Abänderung in dem gewünschten Sinne vermehrte Reibungsmöglichkeiten zwischen Arbeitgebern und Arbeitnehmern ergeben. Weiterhin aber würde die Verwaltungsarbeit auf neue, große Schwierigkeiten stoßen, da der Abzug nur roh gehandhabt werden könnte und am Ende des Jahres Berufungen und Rückzahlungen in Massen erfolgen würden. Das Steueraufkommen bedarf auch keiner besonderen Sicherungen, denn die von den Vierteljahresveranlagungen (heute Halbjahr) Betroffenen kommen mit bemerkenswerter Pünktlichkeit ihren Steuerverpflichtungen nach.

Dennoch lehnt die Kommission ein solches Verfahren nicht unbedingt für die Zukunft ab. Wenn die in Betracht kommenden Kreise seine Einführung einmal selbst wünschen würden, und wenn außerdem das Moment der sparsameren Verwaltung hinzutreten würde, dann könnte auch sie eine Abänderung in dieser Richtung befürworten, denn die allgemeinen Erhebungskosten betragen 1 %, bei den weekly-wage-earners dagegen 7 %. Als wünschenswert erachtet sie aber schon jetzt private Vereinbarungen ohne Mitwirkung der Gesetzgebung zwischen Arbeitgebern und Arbeitnehmern, die darauf abzielen, daß erstere monatlich einen Teil des Lohnes zu Steuerzwecken einbehalten und der Behörde abführen. Solche Übereinkünfte bestehen schon jetzt vereinzelt[11]).

Demgegenüber haben die Erfahrungen in Deutschland bewiesen, daß die geschilderten Einwendungen gegen das Lohnsteuerabzugssystem nicht zutreffen. Immerhin waren seit seiner Einführung in die Reichseinkommensteuer bis zu dem heutigen reibungslosen Verlaufe beträchtliche Schwierigkeiten zu überwinden. Die Arbeitgeber suchten sich anfangs mit aller Energie der ihnen übertragenen Treuhänderfunktion des Reiches zu entziehen, die ihnen eine große Verantwortung und ganz erhebliche Arbeitslast aufbürdete.

Um zu zeigen, daß das Verfahren nicht notwendig roh sein muß, seien hier die Durchführungsbestimmungen

[11]) Report of the Royal Commission, Seite 130.

Deutschlands einer näheren Betrachtung unterzogen. Als Grundlage für den Steuerabzug bekommt der Arbeitgeber von dem Arbeitnehmer eine Steuerkarte ausgehändigt. Diese wird von der Gemeindebehörde ausgestellt und aus ihr sind alle für die Besteuerung wichtigen Angaben, wie Familienverhältnisse, Erhöhung des steuerfreien Lohnbetrages, ersichtlich. Danach wird die Steuer unter Berücksichtigung aller Abzüge, Ermäßigungen und Tarifverschiedenheiten erhoben. Der Arbeitgeber übt also selbst die Veranlagungstätigkeit aus, wenn auch unter streng umgrenzten Vorschriften. Wenn der Steuerpflichtige die Auslieferung der Steuerkarte unterläßt, dann wird die volle Steuer ohne Absetzung irgendwelcher Beträge einbehalten.

Um diesem System zu vollem Erfolge zu verhelfen, ist eine behördliche Kontrolle der Arbeitgeber unerläßlich. Diese haben an die Lohnsteuerhebestelle des Finanzamtes Arbeitnehmerlisten zu übersenden, aus denen Zahl, Namen und sonstige wichtige Daten der bei ihnen in Dienst stehenden Personen ersichtlich sind. Ferner müssen in den Betrieben besondere Lohnsteuerkonten geführt werden, damit eine Vermischung mit der privaten Buchführung vermieden wird. Als Beleg erhalten die Arbeitnehmer nach Beendigung des Steuerjahres besondere Lohnsteuerabrechnungen. Die Kontrolle wird herbeigeführt durch Vergleich der Lohnsteuernachweisungen der Arbeitgeber und den von den Arbeitnehmern einzureichenden Steuerkarten, auf denen die einbehaltenen Steuerbeträge vermerkt sein müssen.

Der Abführung von einbehaltenen Steuerbeträgen wird von der Steuerbehörde besondere Aufmerksamkeit zugewendet, um zu vermeiden, daß diese Summen privatgeschäftlich nutzbar gemacht werden. Arbeitgeber, die nicht mehr als drei Personen beschäftigen, entrichten die Beträge durch Steuermarken, welche auf die Steuerkarte geklebt und entwertet werden. Bei Betrieben mit über drei Arbeitnehmern ist die Barabführung zugunsten der Arbeitgeberkonten an die Lohnsteuerhebestelle zulässig.

Der Quellenabzug bei den Gehältern von Beamten ist hingegen in der Steuergeschichte eine schon lange bekannte und angewendete Einhebungsform. Es gibt wenige Staaten, in deren Steuergesetzgebung er nicht zu finden ist. Zu diesen Ausnahmen gehören Frankreich und die Vereinigten Staaten, und auch in den letzteren hat er schon bestanden. Die Vereinigten Staaten übernahmen im Jahre 1913 bei der Einführung der Einkommensteuer das Prinzip des Quellenabzuges in dem ganzen Umfange des britischen Vorbil-

des[12]) [13]). Man hatte sich jedoch nicht der Mühe unterzogen, vorher zu prüfen, in welcher Weise sich diese Methode bei den anders gelagerten Verhältnissen auswirken würde. So erwies sich bei der mangelhaften Vorbereitung das Verfahren bald als verfehlt und für eine wirksame Steuerverwaltung ungeeignet. Bei der Beseitigung der erkannten Mängel versuchte man nicht erst eine Verbesserung, sondern schaffte diese Erhebungsmethode im Jahre 1917 kurzerhand ab. An ihre Stelle trat lediglich eine Information an der Quelle, worauf im Zusammenhang mit der Steuerkontrolle noch näher einzugehen sein wird. Nur in zwei Einzelfällen behielt man den Quellenabzug bei, nämlich bei der Besteuerung nicht seßhafter Ausländer und bei Papieren, die eine Steuerfreiheitsklausel enthalten[14]).

Immerhin ergaben sich auch durch die Reform des Jahres 1917 große Unzuträglichkeiten, und eine zweckentsprechende Lösung des Quellenabzugsproblemes ist eine der Hauptaufgaben amerikanischer Steuerverwaltung[15]).

*

Das zweite wichtige Anwendungsgebiet für den Abzug an der Quelle ist die Steuer auf das Einkommen aus Kapitalerträgen. Hier ist der Quellenabzug von besonderer Wichtigkeit, da er die einzige Gewähr für eine vollständige Erfassung bietet. Diese Erkenntnis ist auch Allgemeingut der gesetzgebenden Faktoren geworden. Leider aber ist es bis jetzt noch nicht gelungen, zuverlässige Richtlinien für die Besteuerung des Kapitalertrages aufzustellen. So macht sich eine allgemeine Uneinheitlichkeit in den Steuergesetzen der verschiedensten Länder bemerkbar, aus der es äußerst schwer ist, gemeinsame Grundzüge herauszuarbeiten.

Auf verhältnismäßig wenig Schwierigkeiten stößt die Technik, sobald es sich um Einkommen handelt, die in Form von Renten, Zinsen und dergl. aus den Kassen des Staates oder anderer öffentlicher Gemeinwesen fließen. Deshalb findet sich diese Einhebungsform hierbei noch oft vertreten. Lediglich die Vereinigten Staaten machen hiervon eine Ausnahme. England hat gesetzliche Bestimmungen getroffen, die den Versuch erkennen lassen, den oben geschilderten Unzulänglichkeiten zu begegnen. Das Einkommensteuergesetz

[12]) Montgomery, Income Tax Procedure, Seite 335.

[13]) Revue de Science et de Législation financières, 23. Jahrgang, Seite 435 ff.

[14]) Revenue Act 1921 Sect. 221.

[15]) Seligman, The Income Tax, New York 1921, Seite 703 f.

bestimmt nämlich, daß Halbjahresbeträge bis 50 sh unversteuert bleiben, damit umfangreiche Rückerstattungen vermieden werden.

Solche Staaten, die wegen großen Finanzbedarfs gezwungen sind, für eine möglichst restlose Steuererfassung Sorge zu tragen, sind noch einen Schritt weiter gegangen und haben den Quellenabzug auch auf Erwerbsgesellschaften, Banken und dergl. übertragen. Zu ihnen gehören Deutschland, Deutsch-Österreich und Frankreich[16]). Unter den Steuerabzug fallen Zinsen, Dividenden, Tantiemen, Gratifikationen, Diäten usw. Andere Staaten wiederum gestatten nicht, zur Verteilung gelangende Gewinne von dem Einkommen der betreffenden Einkommenspender abzusetzen, um nur gewisse Steuererträge sicherzustellen. Zu ihnen gehört England.

Gänzlich ungelöst ist jedoch das dritte Problem, die Besteuerung des Kapitalertrages unter Privatpersonen. Nur vereinzelt findet sich hierbei von dem Quellenabzug Gebrauch gemacht. Ein Beispiel ist in England die Besteuerung von Eigentümern verpachteten Grund und Bodens für das Einkommen aus dem Mietszins. Die Einkommensteuer wird durch den Pächter zurückbehalten. Im allgemeinen müssen sich jedoch die Steuergesetze mit mehr oder minder wirkungsvollen anderweitigen Kontrollmaßnahmen begnügen und solange dieses Problem nicht eine einwandfreie Regelung gefunden hat, sind der Wirklichkeit nahe kommende Steuererträge nicht zu erwarten.

### Staatliche und private Einhebungsorgane.

Die Einhebung der Steuersummen wird allenthalben durch die staatlichen Organe vorgenommen. Eine Ausnahme bildet lediglich Italien, das das alte Einzugsverfahren im Wege der Submission auch in die neueste Steuergesetzgebung übernommen hat. Nach dem Vorgange Bräuers[17]) ist unter Steuersubmission die Vergebung der Einziehungsgeschäfte für Rechnung des Staates an Privatpersonen gegen Erstattung einer Provision zu verstehen. In Italien heißen diese Einnehmer für die engeren Bezirke Essatore und für die Provinzen Ricevetore. Diese Privateinnehmer bekommen die Veranlagungsrollen von den staatlichen Organen zugestellt und heben die daraus ersichtlichen Steuersummen unter Zu-

[16]) Bareillier-Fouché, L'Impôt sur Le Revenue des Valeurs et Capitaux Mobiliers, Paris 1926, Seite 45.

[17]) Bräuer, Art. Steuerverpachtung, Steuersubmission, Handwörterbuch der Staatswissenschaften, IV. Auflage.

schlagung ihrer Provision ein. Sie haften für den richtigen Eingang der Beträge. Alle 10 Jahre werden die Einhebungsgeschäfte neu verdingt. Den Zuschlag erhalten diejenigen Personen, welche die geringsten Anforderungen an die Höhe der Provision stellen[18]).

Bei vorsichtiger Berücksichtigung aller Unterschiede läßt sich in gewissem Sinne auch Spanien hierzu rechnen. Als Entschädigung für die Wahrnehmungen der Interessen des Staates beim Lohnsteuerabzug erhalten die Arbeitgeber 1 % der auf diese Weise eingehenden Steuerbeträge[19]). Eine Abweichung von der obigen Definition liegt darin, daß das Recht, die Einziehungsgeschäfte auszuüben, nicht verdingt wird, sondern der Auftrag zwangsläufig durch den Gesetzgeber erfolgt. Daß sich der Machtbereich nur auf die dem eigenen Arbeitsprozeß untergebenen Arbeitnehmer erstreckt, ist lediglich ein gradueller Unterschied.

Bräuer geht sogar soweit[20]), daß er den gesamten Quellenabzug als eine gewisse Annäherung an das Steuersubmissionsverfahren betrachtet, auch wenn keine Entschädigungen gewährt werden. Auch gegen diesen Standpunkt dürfte nichts einzuwenden sein, sobald die bestehenden Unterschiede klar im Auge behalten werden.

---

[18]) Bulletin de Statistique 1920, Bd. 2, Seite 179.

[19]) Saulo Quereizaeta, Economia Politica y Legislacion de Hacienda, Madrid 1925, Seite 274.

[20]) Bräuer, Art. Steuerverpachtung, Steuersubmission, Handwörterbuch der Staatswissenschaften, IV. Auflage.

## 5. Kapitel

# Die Steuerkontrolle.

### Die Bedeutung einer wirkungsvollen Kontrolle und die Schwierigkeiten für ihre Durchführung.

Ein wesentlicher Bestandteil zuverlässiger Einkommensteuersysteme ist eine wirkungsvolle Steuerkontrolle. Sie stellt die unerläßliche Ergänzung zu dem Deklarations- und Veranlagungsverfahren dar. Mag auch dieses allen Anforderungen genügen, so wird man sich doch von den tatsächlich erzielbaren Steuererträgen in dem Maße entfernen, als eine gut durchgeführte Steuerkontrolle fehlt. Der Gesetzgeber muß mit der Tatsache rechnen, daß die Steuermoral oft recht weitherzig ist. Dinge, die im täglichen Leben als unehrenhaft scharfe Zurückweisung erfahren würden, werden von weiten Kreisen in Steuerangelegenheiten noch als erlaubt angesehen. Aus diesem Grunde kann die Steuerbehörde den Versicherungen auf die Richtigkeit der Steuererklärung nicht ohne weiteres trauen. Sie muß Mittel in die Hand bekommen, den Steuerhinterziehungen auf die Spur zu kommen. Die Möglichkeit dazu bietet die Steuerkontrolle, die also im Interesse einer geordneten Staatsfinanzwirtschaft zu einer unbedingten Notwendigkeit wird. Außerdem dient sie der Erfüllung sozialethischer Aufgaben. Die wirtschaftlich schwächeren Steuersubjekte, deren Einkommen sich lediglich auf Gehalt und Lohn gründet, werden in den meisten Staaten durch den Lohnsteuerabzug so weitgehend erfaßt, daß der Verlust von Steuerbeträgen für den Staat kaum zu befürchten ist. Hingegen sind gerade die begüterten Volksschichten, durch ihr aus mannigfaltigen Quellen fließendes Einkommen in der Lage, namhafte Einkommensbeträge der Versteuerung zu entziehen.

Eine gut durchgebildete Steuerkontrolle übt zunächst schon allein durch ihr Vorhandensein eine gewisse Wirkung aus. Besonders in solchen Fällen, in denen eine Entdeckung von Hinterziehungen leicht zu befürchten ist, werden sich Steuerpflichtige bewogen fühlen, die Steueraufrichtigkeit zu bevorzugen.

Die Steuerkontrolle selbst wird zu gliedern sein in eine
1. allgemeine Steuerkontrolle,
2. spezielle Steuerkontrolle.

Der allgemeinen Steuerkontrolle sind solche Fälle zu zurechnen, in denen es sich nicht um einen Einzelfall und die Feststellung der Bewertungsgrundlage (Steuerobjekt) handelt. In erster Linie gehört hierunter die Registerführung, welche die Steuerbehörde in die Lage versetzen soll, einen Überblick über die Steuersubjekte zu behalten[1]). Sie gestattet es festzustellen, ob von allen Steuersubjekten Deklarationen bzw. Steuerbeträge eingegangen sind, m. a. W. ob der Einkommensteuerpflichtige überhaupt in die Steuerpflicht einbezogen worden ist. Die Unterlagen hierzu werden in den meisten Staaten durch Häuserlisten beschafft, die entweder von den Wohnungsinhabern oder den Hauswirten auszufüllen sind. Dieser direkten Umfrage stehen oft noch indirekte Feststellungen zur Seite, insofern als Arbeitgeber über die bei ihnen beschäftigten Personen Listen und Nachweisungen der Finanzbehörde einzureichen haben.

Ungleich bedeutungsvoller ist jedoch die spezielle Steuerkontrolle, die sich auf die Einkommensverhältnisse des einzelnen Steuerfalles erstreckt. Sie kann an zwei Punkten angesetzt werden. Einmal kann das Einkommen quellenmäßig kontrolliert werden. Es handelt sich also darum, bei seiner Entstehung Nachrichten über sein Bestehen und seine Höhe zu erhalten. Als Auskunftspersonen können solche Personen dienen, die mit dem Anfall des Einkommens an den Zensiten in Verbindung stehen. Hierzu gehören Arbeitgeber, Bankiers, Kapitalschuldner und dergl.

Dem Kontrollsystem an der Quelle ist auch der Quellenabzug zuzurechnen. Er stellt aber ein weiter durchgebildetes Verfahren dar, da er die kontrollierten Steuerbeträge gleichzeitig einbehält. Insofern wird er ein Problem der Steuereinhebung wie auch der Steuerkontrolle.

Den Schwierigkeiten der Steuereinhebung an der Quelle entsprechen auch die Hindernisse in der Steuerkontrolle, da es nicht möglich ist, aus vielfachen Quellen fließende Beträge an der Quelle zu kontrollieren, Man ist also, dem Ausweg bei der Deklaration entsprechend, gezwungen, die Einkommen beim Empfänger zu überwachen, sobald sie sich in seiner Hand vereinigt haben. Die Möglichkeit dazu bietet eine Buchführungskontrolle, welcher meistenteils auch eine Betriebskontrolle angeliedert wird, um sich durch Beaugen-

[1]) Wagner, Finanzwissenschaft II, Seite 608.

scheinigung des allgemeinen Umfanges des Betriebes ein ungefähres Bild von dem mutmaßlichen Einkommen machen zu können.

Dadurch erwachsen der Steuerbehörde große Aufgaben in den an das Beamtenpersonal zu stellenden Anforderungen. Sie muß Kräfte heranbilden, welche die kaufmännische Buchführung vollkommen beherrschen. Außerdem wird sie Sorge tragen müssen, für besondere Aufgaben Spezialisten für einzelne Wirtschaftszweige als Sachverständige zur Verfügung zu haben.

Immerhin werden in allen Staaten darüber hinaus noch zahlreiche Steuerpflichtige übrig bleiben, die durch keine exakte Kontrolle zu erfassen sein werden. Hierunter gehören vor allen Dingen die weiten Kreise der kleineren Gewerbetreibenden, die gesetzlich nicht verpflichtet sind, Handelsbücher zu führen. Bei ihnen muß man, den Erfahrungen bei der Veranlagung entsprechend, zu Behelfsmaßnahmen greifen, indem beispielsweise vergleichende Ziffern für einzelne Gewerbegruppen aufgestellt werden. Will man sich damit nicht auf die Dauer begnügen, bleibt nichts anderes übrig, als allmählich durch besondere Maßnahmen diese Bevölkerungsteile zu einer Buchführung zu zwingen.

Um zum Zwecke der Kontrolle einen möglichst weiten Spielraum zu haben, pflegen die Steuergesetze jedwedem anderen Staatsbürger eine Auskunftspflicht der Steuerbehörde gegenüber aufzuerlegen.

Außer dieser Kontrolltätigkeit durch die Steuerbehörde finden sich in der Steuergeschichte Beispiele dafür, daß die Steuerbehörde der Öffentlichkeit eine Steuerkontrolle zu übertragen versucht, um durch deren Mitwirkung eine Unterstützung der eigenen Ziele zu finden.

Gegen diese Maßnahme wird nicht viel einzuwenden sein, solange es sich um die erwähnte allgemeine Steuerkontrolle handelt, also lediglich der Zweck verfolgt wird, die Anzahl der Steuersubjekte restlos zu erfassen.

Scharfe Zurückweisung müssen jedoch solche Bestrebungen erfahren, sobald eine spezielle Steuerkontrolle durch sie ausgeübt werden soll. Dazu gehört, daß die Veranlagungen öffentlicher Einsicht zugänglich gemacht werden. Ein solches Verfahren widerspricht dem allgemein anerkannten Grundsatz des Steuergeheimnisses. Außerdem aber werden auf diese Weise Schikanen, Verleumdungen und anderen unlauteren Absichten Tür und Tor geöffnet.

Bis jetzt ist es noch nicht gelungen, die Steuerkontrolle zu einer befriedigenden Vervollkommnung zu entwickeln.

Es wurde gezeigt, daß sich die Probleme der Steuerkontrolle und der Steuerveranlagung auf das engste berühren und die Schwierigkeiten, die sich der einen Aufgabe der Steuertechnik entgegenstellen, ergeben sich auch für die andere.

## Allgemeine und spezielle Steuerkontrolle in den wichtigsten Staaten.

Eine Listenführung über die Steuerpflichtigen besteht in allen untersuchten Staaten. Sie ist eine unerläßliche Voraussetzung für die vollzählige Erfassung der Steuersubjekte. Auch die vielseitig auftretenden Klagen über die Umständlichkeit des Heberollenverfahrens werden daran grundsätzlich nichts ändern können. Man kann höchstens darauf bedacht sein, das System zu vereinfachen[2]).

Die Listen werden durch Umfragen in den Häusern auf dem Laufenden erhalten. In Rußland sind damit die Hausverwaltungen bzw. Bezirksvollzugsausschüsse betraut, in Italien, der Schweiz, Polen die Gemeindebehörden. In den altungarischen Gebieten der Tschechoslowakei liegt diese Tätigkeit den Konskriptionskommissionen ob, welche gleichzeitig die Aufgabe haben, sich Daten über Besitz-, Erwerbs- und Vermögensverhältnisse zu beschaffen. In Deutschland führen die Finanzämter die Listen, die Berichtigung erfolgt durch die von der Gemeindebehörde jährlich durchzuführenden Personenstandsaufnahmen. Eine absolute Vollständigkeit ist jedoch bis jetzt noch nicht erzielt worden[3]), da die Personenstandsaufnahmen dazu nicht die geeignete Handhabe bieten. Wenn Steuerpflichtige darauf abzielen, nicht in den Listen zu erscheinen, ist es ohne große Schwierigkeiten möglich, sobald sie nämlich in der fraglichen Nacht der Aufnahme auf Reisen gehen. Das sind die von der Praxis als „wandernde Steuerpflichtige" bezeichneten Personen und ihre Zahl schätzt der Gewährsmann verhältnismäßig hoch ein. Dieser Umstand ist umso bedeutungsvoller, als man unter ihnen gerade solche Zensiten mit hoher Steuerpflicht antrifft.

Der Gewährsmann hält das früher in Anwendung befindliche System für ungleich zuverlässiger. Damals gab der Magistrat der Steuerverwaltung von den Zu- und Abgängen auf Grund der Meldungen bei den Einwohnermeldeämtern Kenntnis. Diese sollten auch von den Finanzämtern über-

[2]) Haensel, Steuersystem Sowjetrußlands, Berlin 26, Seite 76.
[3]) Lt. Auskunft eines Gewährsmannes bei einem Finanzamt.

nommen werden. Die Verhandlungen darüber sind jedoch gescheitert.

Recht gut arbeitet die allenthalben in den Gesetzen festgelegte Meldepflicht der Arbeitgeber über die bei ihnen Beschäftigten.

Meistenteils ist mit dieser Allgemeinkontrolle eine spezielle Kontrolle an der Quelle verbunden.

In den Vereinigten Staaten ist jeder Arbeitgeber, der im Jahre Löhne oder Gehälter über 1000 Dollar auszahlt, zu einer Benachrichtigung der Steuerbehörde verpflichtet. Diese Berichte verursachen jedoch den Arbeitgebern große Unkosten. So ist in einzelnen Fällen festgestellt worden, daß der Eingang von 1 Dollar Steuer an den Staat den zur Berichterstattung Verpflichteten mit 10 Dollar Unkosten belastet. Deshalb ist die Gesetzgebung entgegengekommen und gestattet den Arbeitgebern, die Angestellte in großer Zahl beschäftigen, die Berichte mit geschätzten Zahlen anzufertigen[4]).

Da man jedoch im Jahre 1917, bei Einführung der „Information at the Source" bald erkannte, daß sämtliche Berichte nicht hätten bearbeitet werden können, stellte man dem Kommissar anheim, Bestimmungen über die Ausdehnung der Auskunftspflicht zu erlassen[5]).

Einen Schritt weiter in der Auswertung der Kontrolle beim Arbeitgeber ist man in Frankreich gegangen. Die Arbeitgeber haben die gezahlten Einkommensbeträge mitzuteilen, und diese Angaben dienen dann als Grundlage für die Veranlagung[6]). Auf diese Weise erspart man den Arbeitnehmern die verhaßten Deklarationen und erhält eine viel gesichertere Basis.

Die letzte Vollendung findet dieses Kontrollsystem, wenn die Steuerbeträge für das kontrollierte Einkommen gleichzeitig einbehalten werden, wie dies bei dem Lohnabzugsverfahren in Erscheinung tritt.

Ungleich schwieriger gestaltet sich die quellenmäßige Überwachung des Kapitaleinkommens. Überall finden sich tastende Versuche, ohne daß es gelungen wäre, ein zuverlässiges System herauszuarbeiten. So haben die Vereinigten Staaten die Makler verpflichtet, über Gewinne und Verluste ihrer Kunden zu berichten, desgl. Verwahrer und Verpächter

[4]) Montgomery, Income Tax Procedure, New York 1923, Seite 315.

[5]) Revenue Act. 1921, Sect. 254—256.

[6]) Barreillier-Fouché, L'Impôt sur les Traitements Publics et Privés, Paris 1926, Seite 54 ff.

über alle Zahlungen wie Renten- und Pfandbriefzinsen. Andere Staaten haben wiederum zur Registerführung gegriffen. In Spanien führen die Fiskalanwaltschaften ein Register mit drei Büchern:

a) Aktien,
b) Obligationen und Verträge,
c) Hypotheken[7]).

Außerdem ist ein enges Zusammenarbeiten handelsrichterlicher Instanzen, Notariate und des Verkehrssteuerwesens vorgesehen. Auch in Frankreich besteht eine besondere Registerverwaltung, der mannigfache Nachweisungen auszuliefern sind.

Charakteristisch für die Zustände auf diesem Gebiet ist abermals der Bericht der Königlichen Kommission[8]). Er besagt, daß auch sie sich, gleich ihren vielen Vorgängerinnen, mit dem Kontrollproblem eingehend befaßt hat, ohne indessen zu greifbaren Vorschlägen von größerer Tragweite kommen zu können. Da sie annimmt, daß eine große Hinterziehung bei Zinsen von Bankkonten stattfindet, befürwortet sie Übergabe von Listen durch die Banken, die diese Zinsen nachweisen. Gerade dieser Versuch ist aber für deutsche Verhältnisse ein überwundener Standpunkt, denn die Reichseinkommensteuer kannte bei ihrer Einführung diese Maßnahme, mit dem Erfolge, daß sich die sogenannten Kundenlisten der Banken zu großen Aktenstößen türmten, ohne daß an eine Bearbeitung gedacht werden konnte[9]) [10]).

Zuverlässiger wird die Steuerkontrolle, sobald sie nicht mehr an der Quelle, sondern beim Einkommenempfänger durch das Mittel der Buchführungs- und Betriebskontrolle ausgeübt wird. Hier bietet sich die Möglichkeit, die Einkommen immer genau zu überwachen. Allerdings muß von den Fällen abgesehen werden, in denen eine „doppelte" Buchführung vorliegt, eine für die Steuerbehörde und eine private. Diese Erscheinung gehört jedoch zu den Seltenheiten, da sie zu umständlich ist, als daß sie in größerem Umfange angewendet werden könnte und außerdem die Gefahr der Entdeckung zu groß ist. Aber andere Schwierigkeiten stellen sich entgegen. Die Buchführungskontrolle kann nur wirksam durchgeführt werden, sobald sie regelmäßig in

[7]) Saulo Quereizaeta, Economia Politica y Legislacion de Hacienda, Madrid 1925, Seite 293.

[8]) Report of the Royal Commission, Seite 135 ff.

[9]) Auskünfte bei einem Finanzamt.

[10]) Vergl. Meisel, Britische und deutsche Einkommensteuer, Seite 275.

nicht zu ausgedehnten Zwischenräumen ausgeübt wird. Das stellt große Anforderungen an die Arbeitsmenge der Behörde, denn eine jede Prüfung erfordert einen beträchtlichen Zeitaufwand[11]), wenn sie genau gehandhabt werden soll.

Der Notwendigkeit dieser Kontrollmaßnahmen haben sich die wenigsten Staaten verschlossen. Zu den Ausnahmen gehört England, das keine gesetzliche Verpflichtung zur Vorlage der Bücher kennt. Die Praxis kommt jedoch den Bedürfnissen der Steuerverwaltung entgegen. Um Rechtsstreitigkeiten zu vermeiden, werden vielfach Abschriften von Bilanzen, die von einem Buchprüfer bestätigt sind, der Behörde zur Verfügung gestellt, obwohl der veranlagende Kommissar nur das Recht hat, die Vorlegung von Auszügen einzufordern[12]). Aber auch in England wird die Einführung des Buchprüfungsrechtes befürwortet[13]). Ferner sucht sich Frankreich noch durch das Pauschalierungsverfahren zu behelfen. Immerhin verpflichtet es jeden, der nach dem tatsächlichen Einkommen veranlagt werden will, seine Bücher auf Anforderung der Steuerbehörde zugänglich zu machen[14]).

In der Überantwortung der Steuerkontrolle an die Öffentlichkeit sind die Vereinigten Staaten am weitesten gegangen. Das erste Einkommensteuergesetz von 1913 verpflichtete den Kommissar, nach Abgabe der Deklarationen jährlich bei den örtlichen Behörden Listen über die Personen zur öffentlichen Einsichtnahme auszulegen, welche eine Steuererklärung abgegeben hatten. Diese sollten Namen und Adresse der Steuersubjekte enthalten.

Im Jahre 1924[15]) ging man aber noch weiter und veröffentlichte auch die Steuersummen. Dagegen setzte bald ein gewaltiger Entrüstungssturm im ganzen Lande ein, denn die Behörde gewann dadurch keine zuverlässigere Kontrollmöglichkeit. Vielmehr wurde diese Maßnahme zu Geschäftszwecken ausgebeutet[16]). Listen der größten Steuerzahler wurden in den Zeitungen veröffentlicht und die Kenntnis der Steuerkraft zum Herausfinden kapitalkräftiger Leute benutzt, deren Adressen zu Geschäftszwecken verkauft wurden.

[11]) Meisel, Britische und deutsche Einkommensteuer, Seite 405.

[12]) Reddish und Teverson, Principles and Practice of Income Tax and Super Tax, London, Seite 11.

[13]) Report of the Royal Commission, Seite 136 f.

[14]) Bocquet, L'Impôt sur le Revenue Cédulaire et Générale Paris 21, Seite 176.

[15]) Gesetz von 1924, Sect. 257.

[16]) Hearings before the Committee of Ways and Means, Washington 1925, Seite 278 ff.

So wurde teilweise das Gegenteil erreicht. Die Bekanntmachung der Steuersummen bildete den Antrieb zur Steuerhinterziehung, da die Geschäftskreise fürchteten, daß sich die Konkurrenz dieser Angaben bedienen könnte, um sie ihren Zwecken nutzbar zu machen[17]). So traten selbst die maßgebenden Behörden, Schatzsekretär und Generalanwalt der inländischen Steuern, für Abschaffung dieser Bestimmung ein. Ihnen schlossen sich die verschiedenen Kongreßkomitees an[18]). Demzufolge wurde im Jahre 1926[19]) der vor 1924 bestehende Zustand wieder hergestellt.

Auf dem Gebiete der Steuerkontrolle bleibt also noch viel zu leisten übrig, ehe sich von einer befriedigenden Wirkung sprechen läßt, werden doch in England die der Steuerleistung entzogenen Summen für das Jahr 1919 auf 5 bis 10 Millionen Pfund eingeschätzt[20]). Bedauerlich ist allerdings die von einem höheren Finanzbeamten aus einem anderen Teile des Reiches bekanntgewordene Äußerung, daß bei den heutigen Kontrollmaßnahmen Steuerhinterziehungen als unmöglich bezeichnet werden können. Wenn sich leitende Kreise allgemein in dieser Sicherheit wiegen würden, dann wäre für eine Verbesserung der Steuerkontrolle nicht viel zu hoffen[21]).

---

[17]) Anual Report of the Secretary of Treasury, Washington 1925, Seite 15.

[18]) Committee on finance, 69th Congress 1th Session 16. Jan. 1926. Report of the Committee of Ways and Means, 69th Congreß 1th Session 7. Dezember 1925.

[19]) Ges. 1926. Sect. 257.

[20]) Report of the Royal Commission, Seite 135.

[21]) Meisel, Britische und deutsche Einkommensteuer, Seite 253.

## 6. Kapitel

# Steuerstrafen.

### Ihre Aufgaben im Einkommensteuersystem und Kritik der Steuernachsicht.

Als wichtige Ergänzung für die Steuerkontrolle ist ein umfassendes System von Steuerstrafen unerläßlich. Es wurde bereits an anderer Stelle betont, daß die Moral in Steuerangelegenheiten auf seiten der Zensiten ihr eigenes Gesicht hat. Das Gewissen ist ungleich weniger empfindlich als bei privatrechtlichen Vermögensvergehen. Hierzu tritt noch verstärkend die Tatsache, daß derartige Verfehlungen in steuerlichen Angelegenheiten von der Öffentlichkeit durchaus nicht die notwendige scharfe Mißbilligung erfahren. Im Gegenteil macht sich überall ein gewisses Verständnis für den Steuersünder bemerkbar, der versucht, einen Teil seiner Steuerschuldigkeit dem Staate vorzuenthalten. Wenn diese Tatsache auch sehr bedauerlich ist, so ist sie doch nicht wegzuleugnen. Aus diesem Grunde erfordert jedes gute Steuergesetz weitgehende Strafbestimmungen für die mannigfachen Versuche, die Steuerleistung zu umgehen.

Im vorhergehenden Kapitel wurde gezeigt, daß es auch der besten Steuerkontrolle nicht gelingen kann, sämtlichen Verfehlungen auf die Spur zu kommen und daß Erfolge in dieser Richtung sehr oft von zufälligen Entdeckungen herrühren. Hier ist es nun die Aufgabe der Steuerstrafen, ergänzend in das Erhebungsverfahren einzutreten. Der Gesetzgeber muß versuchen, die Steuersubjekte dadurch zur Steuerehrlichkeit anzuhalten, daß sie fürchten müssen, bei einer Entdeckung ihrer Steuerumgehungsversuche mit hohen Strafen belegt zu werden, die in keinem Verhältnis zu dem erzielbaren Gewinn stehen. Auf diese Weise wird eine gewisse Wirkung allein durch das Vorhandensein von Strafandrohungen erzielt und damit die noch sehr verbesserungsbedürftige Steuerkontrolle in erfolgreicher Weise unterstützt.

In konsequenter Verfolgung dieses Gedankenganges wird weiterhin zu fordern sein, daß die angedrohten Strafen gegebenenfalls mit Strenge verhängt werden. Eine Milde

wäre unter den geschilderten Verhältnissen nicht am Platze. Wenn die Steuerbehörde hierbei Weichheit zeigte, würde sie sich des Vorteiles, der ihr aus der Furcht vor Strafe im allgemeinen erwächst, bald begeben.

Unter diesem Gesichtspunkt erscheint es auch sehr fraglich, ob die unter der Bezeichnung „Steuerpardon" oder „Steuernachsicht" geübte Verwaltungspraxis eine im Interesse der vollständigen Steuererfassung zweckdienliche Einrichtung ist. Man versteht darunter den Erlaß einer Strafe, sobald der Steuerpflichtige das Vergehen der Abgabe falscher Deklarationen oder sonstiger unzutreffender Angaben dadurch heilt, daß er diese durch Offenbarung der wahrheitsgemäßen Verhältnisse berichtigt. Zu diesem Vorgehen wird sich der böswillige Steuerschuldner jedoch nur dadurch entschließen können, daß er aus irgendeinem Grund annimmt, die Behörde werde hinter seine falschen Angaben kommen. Da er mit der bestimmten Absicht der Unterschlagung von Steuerbeträgen der Verwaltung von vornherein gegenübergetreten ist, wird er eine Richtigstellung nicht vornehmen, sobald ihm irgendwelche Umstände dieses nicht für ratsam erscheinen lassen. Gewährt man ihm aber in diesem Falle Straffreiheit, so verzichtet man auf die Vorteile, die sich aus der Furcht vor der drohenden Strafe ergeben. Dem Steuerschuldner wird fast der Standpunkt nahe gelegt, zunächst zu versuchen, den Staat um gewisse Summen zu betrügen, da ihm im gegebenen Falle bei Rückkehr zur Ehrlichkeit jede Strafe erspart bleibt.

**Die wichtigsten Straffälle in der Einkommenbesteuerung.**

Die Strafgesetzgebung muß zunächst darauf bedacht sein, durch besondere Maßnahmen im Besteuerungswesen dazu beizutragen, daß die komplizierte Verwaltungsarbeit pünktlich und mit möglichst geringer Reibung abgewickelt wird. Daraus ersteht ihr die Aufgabe, saumselige Zensiten, die sich an die Innehaltung der gesetzten Fristen nicht binden, mit Strafen zu belegen. Es handelt sich in diesem Falle um Ordnungsstrafen für Deklarationen, die nicht am bestimmten Termin abgegeben werden, oder sonstige Versäumnisse. Um hier die gewünschte Wirkung zu erzielen, werden die Strafen allgemein nicht allzuhoch zu sein brauchen.

Eine wesentliche Verschärfung des Strafmaßes wird jedoch eintreten müssen, sobald die Handlungen der Personen eine gewisse Widersetzlichkeit gegenüber den Anordnungen der Steuerbehörde erkennen lassen. Diese tritt der Steuerverwal-

tung entgegen, wenn sie von der Auskunftspflicht bestimmter Personen Gebrauch machen will und die Antworten verweigert werden. Schließlich sind auch jene Fälle zu berücksichtigen, in denen der Steuerpflichtige sich weigert, die vorgeschriebenen Deklarationen abzugeben und demzufolge die Steuerbehörde keine andere Möglichkeit hat, zur Festsetzung der Steuerschuld zu kommen, als durch die amtliche Einschätzung. Unter diesen Umständen kann man annehmen, daß der Zensit durch die Einschätzung immer noch günstiger in der Steuerbemessung gestellt zu werden glaubt, als bei der eigenen Angabe des Einkommens. Wenn hier in der Schätzung hoch gegriffen wird und außerdem noch eine Strafsumme für Verweigerung der Deklaration in Zuschlag gebracht wird, so ist das zu rechtfertigen.

Bei den bisher geschilderten Fällen wurden den Steuerorganen seitens des Zensiten seine Absichten nicht verhehlt. Ungleich schwerer wiegen demgegenüber solche Vergehen, in denen er der Verwaltung den guten Willen vorspiegelt und dennoch auf Steuerbetrug ausgeht. Hierunter zählen die schweren Delikte falscher Auskunftserteilung und die Einreichung falscher Deklarationen zum Zwecke der Steuerhinterziehung. Unter diesen Umständen werden die Geldstrafen noch wesentlich zu erhöhen und in schweren Fällen daneben Freiheitsstrafen zu verhängen sein. Der allgemeinen Rechtsauffassung entspricht es, daß Personen, die sich der Mithilfe oder Anstiftung schuldig machen, in der gleichen Weise zur Rechenschaft gezogen werden.

Soweit die Sicherungen der Steuerverwaltung gegenüber widerstrebenden Steuerpflichtigen. Aber auch diese letzteren haben einen Schutz nötig gegen Beamte, die nicht im Sinne der Gesetze ihren Dienst versehen und dadurch die Interessen der Zensiten empfindlich schädigen können. Eine gewisse Gefahr erwächst in dieser Hinsicht, wenn ein Beamter die Schweigepflicht verletzt. Als Strafen kommen hierfür in Frage die Geldbuße, ein Disziplinarverfahren zum Zwecke der Amtsenthebung und gegebenenfalls Freiheitsstrafen.

### Die Strafbestimmungen in den Gesetzen der wichtigsten Staaten.

Diesen Erkenntnissen haben die Einkommensteuergesetze in sämtlichen Staaten Rechnung getragen. England verhängt für Verweigerung der Deklaration oder bei der Versäumnis, geforderte Unterlagen bis zu einem festgesetzten Termin ein-

zusenden, eine Strafe bis zu 20 Pfund St. und bis zum Dreifachen der Steuersumme[1]). Für wissentlich falsche Angaben in den Steuererklärungen wird eine Strafe von 6 Monaten Gefängnis, verbunden mit schwerer Arbeit, angedroht, für Anstiftung und Beihilfe zum Steuerbetrug sind 500 Pfund St. Strafe vorgesehen.

Die Königliche Kommission hat sich in ihren Untersuchen auch mit dem Problem der Steuernachsicht befaßt und tritt dafür ein, daß eine berichtigte Steuererklärung nicht zum Straferlaß genügen sollte. Um diesen zu erreichen, müßte der Zensit mindestens noch den Nachweis der Gutgläubigkeit erbringen[2]).

Das Gesetz der Vereinigten Staaten von 1926 bestimmt, daß jede Person, welche die Zahlung einer Steuer, Führung von Geschäftsbüchern, Vorlegung der Deklaration absichtlich zum Zwecke der Steuerhinterziehung unterläßt, mit einer Geldstrafe bis zu 10 000 Dollar oder bis 1 Jahr Gefängnis bestraft werden kann. Das gleiche gilt für Personen, die sich der Beihilfe schuldig machen[3]).

Frankreich sieht für alle Steuerpflichtigen, deren Einkommen 50 000 Frcs. überschreitet und die nicht innerhalb der gesetzlichen Frist ihre Deklarationen abgeben, einen Zuschlag von 10 % vor. Für solche, die diese Erklärung trotz besonderer Aufforderung nicht innerhalb weiterer 20 Tage nachholen, eine weitere Erhöhung auf 50 %, da die Behörde in diesem Falle zur Schätzung greifen muß[4]).

Der Schweizer Kanton Luzern erhebt eine Nachsteuer in Höhe des ein- bis dreifachen Steuerbetrages, wenn die Angaben des Steuerpflichtigen zu niedrig sind. Er stellt diese Nachsteuer letztmalig beim Ableben des Zensiten fest. Zu diesem Zweck werden beim Todesfall alle Hinterlassenschaften amtlich inventarisiert und unter Siegel genommen. Danach erfolgt die Feststellung des Einkommens für den 1. Januar des Todesjahres. Die Berechnungen werden dann dem Gemeinderat zur Feststellung einer evtl. Nachsteuer zugeleitet[5]).

---

[1]) Reddish and Teverson, Principles and Practice of Income Tax and Super Tax, London, Seite 166 f.

[2]) Report of the Royal Commission, Seite 123.

[3]) Act of 1926 sect. 1114.

[4]) Ministère des Finances, Notions Elémentaires sur les Impôts directs, Paris 1922, Seite 401.

[5]) Vollziehungsordnung zum Steuergesetz vom 22. September 1922 vom 30. Januar 1924.

Die Strafbestimmungen gegen die Beamten der Steuerverwaltung sehen in England hohe Geldstrafen vor gegen die General Commissionars, welche Änderungen der Deklaration vornehmen, ohne dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit gegeben zu haben, zu dem Vorhaben sich äußern zu können. Die Vereinigten Staaten drohen ihren Steuereinhebern für unordentliche Kassenführung Strafen bis zu 10 000 Dollar oder 5 Jahre Gefängnis, unter Umständen auch beides an. Die Verletzung der Schweigepflicht ahnden sie mit Strafen bis 1000 Dollar oder einem Jahre Gefängnis und außerdem Amtsenthebung. Ähnliche Bestimmungen finden sich in allen anderen Steuergesetzen.

Es würde zu weit führen, die Strafen hier einzeln aufzuzählen, die auf die einzelnen Vergehen in den verschiedenen Staaten gesetzt sind. Um bis in die Details gehende Beschreibungen vorzunehmen, ist die Materie zu umfassend. Das Wesentliche lag darin, das Symptomatische herauszuarbeiten und eine methodische Übersicht zu bieten.

## 7. Kapitel

# Die Steuerrechtsprechung.

### Gnadenmäßige und streitige Gerichtsbarkeit.

In Rechtsstaaten ist es unerläßlich, daß den Steuersubjekten Gelegenheit gegeben wird, sich gegen ungerechte Steuerbelastungen zur Wehr zu setzen und zu versuchen, im Wege des gerichtlichen Verfahrens das für richtig gehaltene Recht zu erreichen.

Hierbei lassen sich zwei Arten unterscheiden.

1. Die gnadenmäßige Gerichtsbarkeit,
2., die streitige Gerichtsbarkeit.

Das Wesen ersterer liegt darin, daß die vorgenommene Veranlagung von dem Steuerpflichtigen als zu Recht bestehend anerkannt wird. Er kann jedoch eine Herabsetzung der Steuerschuldigkeit anstreben, sobald besonders mißliche wirtschaftliche Verhältnisse eine Einkommenslage herbeigeführt haben, die eine volle Abführung des Steuerbetrages als eine starke Härte erscheinen lassen[1]). Der Weg dazu ist ein Gesuch um Ermäßigung oder Erlaß der veranlagten Steuersumme.

Im Gegensatz dazu stehen solche Fälle, die der streitigen Gerichtsbarkeit unterliegen. Hier handelt es sich um die Abänderung der Veranlagung selbst. Es werden die von der Behörde in Anwendung gebrachten Bewertungsgrundlagen angefochten.

Um eine geordnete Abwickelung der Verwaltungsgeschäfte herbeizuführen, ist es notwendig, daß auch der Rechtsstreit an bestimmt vorgezeichnete Fristen gebunden ist. Bei der gnadenmäßigen Gerichtsbarkeit sind jedoch strenge Vorschriften in dieser Richtung nicht möglich, da wirtschaftliches Unvermögen jederzeit eintreten kann.

Der regelmäßige Verlauf des Wirtschaftslebens, die ungestörte Arbeit der Steuerbehörden und die möglichst geringe Verärgerung der Steuersubjekte bedingen den Wunsch, daß Rechtsstreitigkeiten auf ein Minimum beschränkt werden.

[1]) Wagner, Finanzw. II, Seite 668.

Viel kann zur Erreichung dieses Zieles von der Steuerverwaltung beigetragen werden.

So verschieden geartet die Behördenorganisation der einzelnen Länder ist, so ungleichartig ist auch der Rechtsmittelzug, da sich dieser wenigstens in den unteren Instanzen eng an die Verwaltungsorgane der Einkommenbesteuerung anzuschließen pflegt. Demgemäß läßt sich bei der geschichtlichen Betrachtung der Rechtsprechung einzelner Staaten die schon mehrfach vorgenommene Teilung in ein englisches, ein amerikanisches und ein mitteleuropäisches System beibehalten. Eine Abweichung bildet lediglich Spanien, das sich in der Steuerrechtsprechung der Type der Vereinigten Staaten nähert, insofern diese in Madrid zentralisiert ist.

### Die Organisation der Rechtsprechung in den drei Verwaltungssystemen.

Die unteren Berufungsinstanzen Englands sind der General- und der Special-Commissionar. Ersterer ist für alle solche Fälle zuständig, in denen er die Veranlagung vorgenommen hat, letzterer für die Einsprüche aus Sched. D und die Super Tax. Bei der Behördenorganisation wurde aber bereits gesagt, daß die Tätigkeit des General-Commissionars zu einem beträchtlichen Teil an den Steuerinspektor übergegangen ist[2]).

Damit hat das Rechtsmittelverfahren in England in der Mehrzahl der Fälle sein Ende erreicht, sobald es sich nämlich um „sachliche" oder „tatsächliche" — wie die englische Literatur es bezeichnet — Fragen handelt. Treffend ließe sich dafür vielleicht der Ausdruck „Bewertungsfragen" einsetzen. Lediglich für die Sched. D ist die Möglichkeit gegeben, noch ein Verfahren vor dem Board of Inland Revenue anhängig zu machen, was jedoch äußerst selten eintritt[3]). Von mancher Seite schlägt man aber vor[4]), diese Rechtsmittelinstanz abzuschaffen, da eine solche Tätigkeit mit dem Wesen und den Aufgaben dieser Behörde nicht vereinbar ist.

Wenn der Rechtsstreit jedoch um die Auslegung gesetzlicher Bestimmungen geht, haben die Parteien das Recht, innerhalb der Frist von 21 Tagen die Entscheidung des „High Court" anzurufen, der in drei Instanzen, „Kings Bench", „Court of Appeal" und „House of Lords", seinen Spruch fällt. Es ist jedoch äußerst selten, daß Streitigkeiten bis zu

[2]) Siehe oben Seite 12.
[3]) Reddish and Teverson, Principles, Seite 11.
[4]) Reddish and Teverson, Principles, Seite 11.

diesen höchsten Gerichtshöfen verfolgt werden. Dazu ist schon das Verfahren zu teuer[5]), so daß es nur wenigen Begüterten möglich ist, Rechtsfragen bis zu diesen Instanzen durchzufechten.

Praktisch hat also das englische Rechtsmittelverfahren mit der Entscheidung der ersten Instanz sein Ende erreicht.

Dieses System ist denn auch viel angefeindet worden[6]). Einmal erklärt man es als einen unhaltbaren Zustand, daß dieselben Organe, die die Veranlagung vorzunehmen haben, auch die Entscheidungen über die Einsprüche darüber fällen. Zum anderen sieht man in der Tatsache, daß die höhere Instanz nur dem Reichtum zugänglich ist, eine ungerechtfertigte Besserstellung desselben.

So hat sich denn dieses System nur durch die angewendete loyale Verwaltungspraxis so lange halten können. Die englische Steuerverwaltung bemüht sich, eine Verärgerung der Steuersubjekte und daraus folgende Rechtsstreitigkeiten nach Möglichkeit zu vermeiden. Wenn von irgendeinem Steuerpflichtigen Einwendungen gegen die erfolgte Veranlagung gemacht werden, dann versucht das zuständige Organ mit dem Zensiten eine Übereinkunft zu erzielen, die beide Teile zufriedenstellt[7]). In der großen Mehrzahl der Fälle ist diesem Beginnen auch der Erfolg beschieden.

Dennoch wird in England klar erkannt, daß man auf diesem Wege nicht für die Dauer fortschreiten kann. Der Bericht der Königlichen Commission zeigt die ersten Vorschläge für eine durchgreifende Umgestaltung des Verfahrens. Die Veranlagung soll vor allen Dingen von der Rechtsprechung abgesondert werden. Als Berufungsinstanz kommen die General-Commissionars für jeden Bezirk in Frage, die sich in der Hauptsache schon heute auf diese Tätigkeit beschränken, obwohl diese Einschränkung noch nicht durch Gesetz festgelegt ist. Außerdem betätigen sich aber auch die Steuerinspektoren in beträchtlichem Ausmaße augenblicklich auf diesem Gebiete. Deren Tätigkeitsgebiet soll künftig lediglich die Veranlagung bilden.

Ist so der erste Einwand gegen das in Übung befindliche System behoben, kommt die Kommission zu dem Schluß, daß auch der zweite seine Berechtigung hat. Auf die Dauer wird man mit der entgegenkommenden Handhabung des Steuer-

[5]) Meisel, Britische und deutsche Einkommensteuer, Seite 410.
[6]) Reddish and Teverson, Principles, Seite 11.
[7]) Meisel, Britische und deutsche Einkommensteuer, Seite 406.

gesetzes keine befriedigenden Ergebnisse erzielen können. Deshalb schlägt sie vor, aus den Special-Commissionars eine vereinigte Behörde mit dem Sitz in London zu schaffen, der die Aufgaben eines Appellationsgerichtes zufielen. Auf diese Weise erhielte England ein Organ, das durch die ständige Befassung mit solchen Streitfragen wesentlich zur Stetigkeit des Steuerwesens und zur allgemeinen Aufklärung beitragen würde. Seine Entscheidungen sollten als solche der „Special-Appeal-Commissionars" veröffentlicht werden[8]).

*

Dem Wesen der Organisation in der Einkommenbesteuerung entsprechend ist es für die Vereinigten Staaten nur möglich, die Rechtsprechung zentralistisch zu gestalten. Auf den Einspruch gegen eine Veranlagung beim örtlichen Steuereinnehmer folgt die Entscheidung des Bureau of Internal Revenue. Der absolute Zentralismus ist neuerdings eine Kleinigkeit gemildert worden, insofern der Einnehmer mit dem Zensiten über die Gründe, die zum Einspruch führten, zu diskutieren hat und darüber an die Behörde in Washington einen Bericht abfertigt[9]). Er hat weiterhin sein Gutachten darüber abzugeben, ob der Einspruch guten Glauben verdient, was davon abhängt, daß er genügend vorbereitet und mit ausreichenden Beweismitteln versehen ist.

Sobald das Steueramt endgültig entschieden hat, kann das Steuersubjekt das „Board of Tax Appeals" (Steuerberufungsamt) in Anspruch nehmen. Diese Rechtsinstanz ist 1924 als Nachfolger des bis dahin bestehenden Berufungsausschusses gebildet worden und hat nach übereinstimmendem Urteil eine erfolgreiche Tätigkeit entfaltet[10]). Das Steuerberufungsamt besteht aus 16 Mitgliedern, die in Einzelsenaten ihre Entscheidungen treffen und als Gesamtbehörde die Urteile bestätigen und veröffentlichen[11]).

Die einzige Kritik, die dieser Institution widerfährt, bezieht sich auf den Umstand, daß sie ihre Sitzungen nur in Columbia abhält. Dadurch müssen die amerikanischen

---

[8]) Report of the Royal Commission, Seite 81.

[9]) Anual Report of the Secretary of Treasury 1924, Seite 55.

[10]) Revenue Revision, 1925 Hearings before the Committee of Ways and Means, Seite 849.

Statement of Dr. Klein, Revenue Revision, Seite 851 ff.

Statement of Gilmer Korner, Revenue Revision, Seite 855 ff.

[11]) Eingehende Schilderung des Geschäftsverfahrens, Gilmer Korner, Statement, Revenue Revision 1925, Seite 855—876.

Bürger, die in entlegenen Teilen des Landes wohnen und bei denen es sich um verhältnismäßig geringere Steuerobjekte handelt, oftmals auf den Genuß dieses Rechtsmittels verzichten, da ihnen bei einer Reise zu dem Tagungsort zu hohe Unkosten erwachsen, sobald sie ihre Interessen selbst wirkungsvoll vertreten wollen. Aus diesem Grunde ist der Wunsch allgemein geworden, daß die Sitzungen reihum in allen Teilen des amerikanischen Territoriums stattfinden sollen. Die Möglichkeit hierzu ist bereits durch die Fassung des Gesetzes von 1926 gegeben[12]), das besagt, daß die Steuerberufungsbehörde zeitweilig in jedem beliebigen anderen Distrikte des Landes tagen kann.

Der amerikanische Gesetzgeber hat seinen Steuerzahlern jedoch noch die Inanspruchnahme weiterer Rechtsmittel in die Hand gegeben. Gegen die Entscheidung der Steuerberufungsbehörde ist die Anrufung des Berufungsgerichtes des Staates Columbia oder eines Umlaufsberufungsgerichtes möglich[13]). Damit hat das prozessuale Verfahren sein Ende erreicht. Darüber hinaus bleibt dem Zensiten jedoch noch das Recht offen, ein Verfahren auf Aktenprüfung bei dem „High Court", dem obersten Gerichtshof der Vereinigten Staaten, anhängig zu machen.

*

Es wurde bereits gesagt, daß auch in Spanien die Berufungsbehörde zentralisiert ist. Sie trägt den Namen „Jurados de Utilidades" und hat ihren Sitz in Madrid. Sie ist eine Neuschöpfung der Reform von 1920[14]). Ihr gehören als besondere Neuerung in der spanischen Finanzverwaltung Vertreter der Behörde und Laien an, die aus der Bankwelt, den Handels- und Gewerbekreisen ernannt werden. Von ihrer Mitwirkung verspricht man sich einen besonders guten Einfluß, da es Personen sind, die als genaue Kenner des Wirtschaftslebens sich einen Namen erworben haben[15]).

Auf Widerspruch stößt jedoch, ebenso wie in den Vereinigten Staaten, die Zentralisation in Madrid. Es werden die gleichen Argumente ins Treffen geführt, nämlich, daß der Kreis der von dieser Institution Begünstigten wegen der Entfernungen verhältnismäßig klein ist. Aus diesem Grunde

[12]) Sect. 907.

[13]) Gesetz 1926, Sect. 1001.

[14]) Saulo Quereizaeta, Economia Politica y Legislacion die Hacienda, Madrid 1925, Seite 287 ff.

[15]) Antonio Ubierna y Eusa, El Problemo financiero de Espana, Madrid 1925, Seite 114/115.

fordert man, daß die „Jurados de Utilidades" durch besondere Organe auch in den Zentren der Provinzen vertreten werden.

*

Demgegenüber steht die mitteleuropäische Organisation der Rechtsprechung. Bei ihr wird die erstinstanzliche Entscheidung durch besondere Organe ausgeübt, denen eine größere Anzahl von Veranlagungsbezirken zu diesem Zwecke zugeteilt ist. In Deutschland entscheidet der „besondere Steuerausschuß" über die Einsprüche der Zensiten, in Polen, der Tschechoslowakei, Deutsch-Österreich trägt diese Institution den Namen „Berufungsausschuß", in Italien sind es die Administrativkommissionen.

In Italien, der Tschechoslowakei und Deutschland ist zwischen dieser Instanz und der höchsten richterlichen Behörde noch ein Organ eingeschaltet, das für Berufungen über die Urteile erster Instanz zuständig ist. In Italien sind es die Provinzialkommissionen, in der Tschechoslowakei die Finanzlandesbehörde und in Deutschland die den Landesfinanzämtern zugeteilten Finanzgerichte.

Die höchste Instanz sind dann die obersten Staatsbehörden, in Deutsch-Österreich und der Tschechoslowakei der Oberste Verwaltungsgerichtshof. Deutschland und Italien haben für Steuerzwecke eine besondere Gerichtsbarkeit herausgebildet, in Deutschland der Reichsfinanzhof, in Italien die „Zentralkommission" für Entscheidung von Streitfragen über Gesetze, und die „Verwaltung der direkten Steuern" bei materiellen Irrtümern.

Einen Schritt weiter ist noch Italien gegangen, das gegen das Urteil der Zentralkommission die Anrufung der ordentlichen Gerichte möglich macht.

Eine Ausnahmestellung nimmt wiederum Frankreich ein. Zwar ist es unverkennbar, daß die leitende Idee von der mitteleuropäischen Type stark beeinflußt ist. In der Durchführung der Organisation der Rechtsprechung hat es jedoch Behörden vermieden und die Erledigung dieser Aufgaben den bestehenden Organen der allgemeinen Staatsverwaltung überwiesen. Demzufolge entscheidet bei Einsprüchen der ersten Instanz der Präfekturrat, während über dessen Urteilsspruch der Staatsrat zu Gericht zu sitzen hat[16]).

Über die wünschenswerte Gestaltung der Steuerrechtsprechung, insbesondere darüber, ob dem englischen Verfahren mit seinem kurzen Instanzenzuge oder dem mittel-

[16]) Bocquet, L'Impôt sur le Revenue, Paris 1921, Seite 450 ff.

europäischen System, das dem Zensiten weite Möglichkeiten läßt, sein Recht zu verfolgen, der Vorzug zu geben sei, wird viel diskutiert. Grundsätzlich ist dazu zu sagen, daß die jahrzehntelange Anwendung eines dieser Systeme in den betreffenden Ländern Steuersubjekte und Steuerverwaltung in seinem Sinne beeinflußt hat. Beide üben ihre Handlungen nach einer zur Gewohnheit gewordenen Einstellung aus. In England sind sie eben geneigt, zu einem Übereinkommen zu gelangen und den Rechtsstreit zu vermeiden, während das mitteleuropäische System die handelnden Menschen dazu erzogen hat, ihre Ansicht bis zum äußersten zu vertreten und die Entscheidung der Richter immer wieder anzurufen. Dieser Umstand wird immer zu beachten sein, sollte man eine Systemänderung befürworten. Dazu ist eine Umstellung im Steuercharakter der Zensiten[17]) sowohl wie der Steuerbehörde unerläßlich, und diese von heute auf morgen durchzuführen, ist ein Ding der Unmöglichkeit.

Wenn man das Problem jedoch für sich betrachtet, als rein technisches, dann hat auf den ersten Blick die englische Handhabung etwas Bestechendes für sich. Es wird ein großer Arbeitsaufwand und damit Zeit und Kosten gespart. Andererseits wurde aber auch gezeigt, daß maßgebende und mit der Materie vertraute Kreise Englands auf dem Standpunkt stehen, daß die gegenwärtige Regelung nicht auf die Dauer beibehalten werden kann, daß ein Schritt zur Erweiterung der Rechtsmittelmöglichkeiten im mitteleuropäischen Sinne unvermeidlich scheint.

Demgegenüber ist eine übermäßige Häufung von Instanzen, wie sie bei den Staaten, die der mitteleuropäischen Type angehören, vielfach zu finden ist, unerwünscht. Die Besteuerungsverfahren werden so oftmals über Gebühr in die Länge gezogen. Staat und Steuersubjekte wissen nicht, woran sie sind, da es unvermeidlich ist, daß in zahlreichen Fällen die Entscheidungen der Vorinstanz von der höheren wieder umgestoßen werden. Es kommt eine gewisse Beunruhigung in das Steuerleben.

Wie so oft, scheint auch hier der Mittelweg der richtige zu sein. Würde man es allmählich durchsetzen können, daß sich die Kontrahenten lieber an den Verhandlungstisch setzen, als die Gerichtsbarkeit in Anspruch zu nehmen, dann würden die Rechtsstreitigkeiten von selbst abnehmen und ein allmählicher Instanzenabbau könnte folgen[18]). Kaum be-

[17]) Meisel, Britische und deutsche Einkommensteuer, Seite 214.
[18]) Meisel, Britische und deutsche Einkommensteuer, Seite 468.

zweifelt dürfte es werden, daß auf diese Weise sich beide Teile am besten stehen würden. Zeit, Arbeit und Kosten, die gegenwärtig in beträchtlichem Ausmaße für das Rechtsverfahren aufgewendet werden müssen, können rationeller verwendet werden und nicht an letzter Stelle kommt die Möglichkeit, die gegenseitige Gehässigkeit auf ein Minimum herabzudrücken. Die Steuerbehörde brauchte in dem Steuersubjekt nicht mehr den mit allen Mitteln widerstrebenden Steuerzahler, dieser in der Behörde nicht mehr den Erpresser, wie es so vielfach geschieht, erblicken.

# Schluß.

**Zusammenfassender Rückblick auf die wichtigsten drei Probleme.**

Die Aufgabe der Steuertechnik ist es, richtige Mittel und Wege zu finden, den Steuergesetzen zu dem beabsichtigten Erfolge zu verhelfen. Dabei wird als Leitidee immer die Berücksichtigung des Grundsatzes voranzustellen sein, daß dieses Ziel unter möglichst geringen Aufwendungen erreicht wird, damit Schädigungen der Gesamtheit der Volkswirtschaft nach Möglichkeit unterbleiben, denn um die ersparten Kosten werden sich dann die Steuersätze ermäßigen lassen. Allerdings darf darunter die Zuverlässigkeit der Verwaltungsarbeit nicht leiden.

Im Verlaufe der Darstellung des Untersuchungsergebnisses ist gezeigt worden, bei welchen Einkommensarten eine Verbesserung der Technik am dringlichsten erscheint. Hierzu gehört in erster Linie das Kapitaleinkommen, das sich in beträchtlichem Ausmaße der Steuerleistung entzieht[1]). Um dieses der vollen steuerlichen Erfassung zugänglich zu machen, sollten keine Mittel gescheut werden, denn es ist mit hoher Wahrscheinlichkeit zu erwarten, daß die erzielbaren Mehrerträge die aufzuwendenden Kosten rechtfertigen würden. Eine Vorbedingung für die Durchführung einer angemessenen Besteuerung des Kapitaleinkommens sind aber internationale Abkommen, die es ermöglichen, die Quellen auch in den Schlupfwinkeln des Auslandes aufzuspüren. Der Grundstein zu solchen Übereinkünften ist bereits gelegt[2]). Wenn sie auch vorläufig nur die Doppelbesteuerung, sowie die Steuereinhebung und die gegenseitige Rechtshilfe dazu betreffen, so ist doch zu hoffen, daß sie auf die anderen Probleme der Einkommenbesteuerung ausgedehnt werden.

[1]) Wagner, Finanzw. II, Seite 612.

[2]) Vertrag zwischen dem Deutschen Reich und der Tschechoslowakei zur Ausgleichung der in- und ausländischen Besteuerung, insbesondere zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der direkten Steuern, sowie über Rechtsschutz und Rechtshilfe in Steuersachen vom 21. April 1923.

Ein ähnlicher Vertrag ist mit Deutsch-Österreich abgeschlossen.

Nur auf diese Weise ist es für die Steuerbehörden möglich, an die im Auslande investierten Kapitalien heranzukommen[3]).

Die weitere Sorge der Erhebungstechnik hat den nicht buchführenden Steuersubjekten zu gelten, deren Einkommen quellenmäßig nicht erfaßbar ist. Hier bietet sich nur ein Ausweg, wenn man ihnen den Buchführungszwang aufzuerlegen vermag. Bietet seine Kontrolle, wie oben[4]) dargelegt wurde, den Steuerverwaltungsorganen auch mancherlei Schwierigkeiten, so müssen diese in Kauf genommen werden. Ein anderes wirksames Kontrollmittel dürfte sich kaum an seine Stelle setzen lassen. Manches könnte jedoch zur Vereinfachung getan werden. Dazu gehört in erster Linie, daß nicht nur in Ausnahmefällen von der Heranziehung von Branchenspezialisten Gebrauch gemacht wird, wie das in Deutschland geschieht. Es müßte die Buchführungskontrolle allgemein von Spezialisten für jeden Berufszweig durchgeführt werden, wodurch ein wesentlich sichereres und schnelleres Arbeiten ermöglicht werden könnte.

Das dritte große Problem, welches einer Umgestaltung bedarf, ist die Steuerrechtsprechung. Auf die Einzelheiten ist bereits eingegangen worden. Bei seiner Regelung wird immer zu berücksichtigen sein, daß die Einkommenbesteuerung vor allen Dingen eine wirtschaftliche Frage und keine Rechtsfrage ist, wenn sich auch bei der Durchführung auf die rechtliche Norm nicht verzichten läßt. Die beiden sich im Besteuerungsprozeß gegenübertretenden Parteien denken, sprechen und handeln allzusehr unter der Vorstellung des Begriffes vom „Steuerrecht" als von der Idee „des Wohles der Wirtschaft" geleitet. Eine rühmliche Ausnahme macht lediglich England.

Gelänge es, diese drei Probleme einer befriedigenden Lösung entgegenzuführen, dann ließe sich wohl sagen, daß eine gewisse Vollkommenheit in der Einkommenbesteuerung erreicht worden ist. Was dann noch zu tun übrig bleibt, sind Ergänzungsmaßnahmen, deren Durchführung auf keine großen Schwierigkeiten mehr stoßen dürfte.

---

[3]) Meisel, Britische und deutsche Einkommensteuer, Seite 254 f.
[4]) Siehe oben Seite 66.

# Literaturverzeichnis.

## Allgemeine Literatur.


Bräuer, Steuerverpachtung, Steuersubmission, Handw. d. Staatsw. IV. Aufl.

Bräuer, Steuerabfindung, Steuerpauschalierung, Handw. der Staatsw. IV. Aufl.

Földes, Finanzwissenschaft, Jena 1920.

Lotz, Finanzwissenschaft, Tübingen 1917.

Meisel, Steuertechnik im Handbuch der Finanzwissenschaft, Hrsgb. Gerloff und Meisel, Tübingen 1926.

Wagner, Adolph, Finanzwissenschaft II, Leipzig 1880.


## Spezielle Literatur.


Finanzarchiv.

Bulletin de Statistique.

Revue de Science et de Legislation financières.

**England.**

The Income Tax Act., 1918, and Finance Acts, Years 1919 to 1925, London 1925.

Dowell, The Acts Relating of The Income Tax, 1926.

Report of the Royal Commission on the Income Tax, London 1920.

Reports of the Commissionars of H. M. Inland Revenue, 1921—1925.

Bühler, Die englische Einkommensteuer, Berlin 1925.

Limpens, Albéric, L'Impôt sur le Revenu en Angleterre, Brüssel 1923.

Meisel, Britische und deutsche Einkommensteuer, ihre Moral und Technik, Tübingen 1925.

Popitz, Art. Einkommensteuer, Handw. d. Staatsw., IV. Aufl.

Reddish and Teverson, Principles and Practice of Income Tax and Super Tax, London o. J.

**Vereinigte Staaten.**

Holmes, Federal Income Tax, Indianopolis 1925.

Barton and Browning, Federal Income and Estate Tax Laws, Washington 1925.

Finance Act 1926.

Revenue Revision, Hearings before the Committee on Ways and Means, Washington 1925.

Report of the Committee on Ways and Means, Dez. 1925.

Report of the Committee on Finance, Jan. 1926.

Committee of Conference, Jan. 1926.

Annual Report of the Secretary of Treasury, 1924.

Büchner, Finanzpolitik und Bundessteuersystem der Vereinigten Staaten von Nordamerika 1789—1926, Jena 1926.
Seligman, The Income Tax, New York 1921.
Hamel, The United States Board of Tax Appeals New York 1926.
Proposals for Changes in Federal Income Tax Administration, National Industrial Conference Board, New York.

**Deutschland.**

Reichsabgabenordnung vom 13. Dezember 1919.
Verfügungen des Reichsministers der Finanzen.
Rundverfügungen eines Landesfinanzamtes.
Akten eines Finanzamtes.
Auskünfte bei einem Finanzamt.
Reichsfinanzministerium, Buchführungsordnung für die Einkommensteuer, Berlin 1924.
Reichs-Steuerblatt 1926.
Hentschel, Diss. Die Bewertung von Einkommen- und Vermögensbesitz in der Reichssteuergesetzgebung seit der Finanzreform 1919/20, Breslau 1923.

**Deutsch-Österreich.**

Personalsteuergesetz vom Jahre 1924, Wien 1924.

**Tschechoslowakei.**

Steiner, Direkte Personalsteuern, I. Teil, Einkommensteuer, Prag 1923.
Steiner, Direkte Personalsteuern, V. Teil, Allgemeine und Strafbestimmungen, Prag 1924.

**Polen.**

Einkommensteuergesetz vom 16. Juli 1920, Polnische Gesetze und Verordnungen in deutscher Übersetzung, Posen 1922.

**Schweiz.**

Gesetz betreffend die direkten Steuern im Kanton Basel Stadt vom 6. April 1922.
Verordnung zum Gesetz betreffend die direkten Steuern vom 26. Juni 1922.
Steuergesetz des Kantons Luzern vom 22. September 1922.
Vollziehungsordnung zum Steuergesetz vom 22. September 1922, vom 30. Januar 1924.
Schneider, Steuersystem und Steuerpolitik in der Schweiz, Berlin 1925.

**Italien.**

Imposta sui redditi della ricchezza mobile vom 24. August 1877.
Burkart, Die italienische Steuer auf die Einkünfte vom beweglichen Vermögen, Art. Finanz-Archiv Band VI.

**Spanien.**

Ley Reguladora de la Contribution sobre las Utilidades de la Riqueza Mobiliaria, de 22 de Septiembro de 1922, Madrid 1922.
Hünlich, Diss. Die spanische Steuerverfassung, Breslau.
Saulo Quereizaeta, Economia Politica y Legislacion de Hacienda, Madrid 1925.

Antonio Ubierna y Eusa, La Reforma Tributaria Española de 1920, Madrid 1920.
Antonio Ubierna y Eusa, El Problemo Financiero de España, Madrid 1925.

**Frankreich.**

Bareillier-Fouché, L'Impôt foncier, Paris 1926.
Bareillier-Fouché, L'Impôt sur le Revenu des Valeurs et Capitaux Mobiliers, Paris 1926.
Bareillier-Fouché, L'Impôt sur les Traitements Publics et Privés, Paris 1926.
Bocquet, L'Impôt sur le Revenu Cédulaire et Général, Paris 1921.
Ministère de Finances, Notions Elémentaires sur les Impôt directs, Recueil de Conférences, Paris 1922.

**Sowjetrußland.**

Haensel, Das Steuersystem Sowjet-Rußlands, Berlin 1926.

# Lebenslauf.

Verfasser, Erich Rupp, evangelischer Konfession und preußischer Staatsangehörigkeit, wurde als Sohn des Ober-Postsekretärs August Rupp am 15. Februar 1902 in Pirna i. Sa. geboren. Nach kurzem Schulbesuch in seiner Heimatstadt erfolgte 1908 die Übersiedlung nach Breslau. Hier besuchte er Vorschule und Realgymnasium zu St. Elisabet bis zur Reifeprüfung im Sommer 1921. Noch während seiner Beschäftigung in der Breslauer Maschinenindustrie, in der Verfasser zunächst ein Tätigkeitsfeld fand, ließ er sich im Sommer-Semester 1922 bei der rechts- und staatswissenschaftlichen Fakultät in Breslau immatrikulieren. Am 7. Dezember 1925 bestand er die Diplomprüfung für Volkswirte. Von diesem Termin ab arbeitete er bis April 1927 an der vorliegenden Dissertation. Die mündliche Prüfung fand am 9. Juli 1927 statt.